

VINCULACIÓN A LA DECLARACIÓN DE HECHOS PROBADOS EN LAS REGULARIZACIONES TRIBUTARIAS

Claudio García Díez

Abogado

Doctor en Derecho. Profesor de la UDIMA

EXTRACTO

El presente trabajo tiene por objeto el estudio de la prevalencia de la jurisdicción penal en la fijación de hechos; concretamente de aquellos que dentro del proceso penal han logrado el carácter de «probados» y su vinculación a otros órdenes (en nuestro caso al ordenamiento tributario tras las reformas llevadas a cabo por la Ley Orgánica 7/2012, de 27 de diciembre, y la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, que han supuesto un cambio radical en la articulación de las relaciones de comunicación entre la Administración tributaria denunciante y el juez penal).

Asimismo se analizan las consecuencias (constitucionales y legales) que se derivan del incumplimiento de dicho mandato constitucional; en particular, cuando la Administración regulariza con base en hechos que no guardan la debida correspondencia con los declarados probados en sede penal.

Palabras clave: prevalencia de la jurisdicción penal, hechos probados, delito fiscal, liquidación tributaria vinculada al delito, simulación, derecho fundamental a la tutela judicial efectiva, delito de prevaricación y desviación de poder.

Fecha de entrada: 16-01-2017 / Fecha de aceptación: 16-02-2017

LINK TO THE STATEMENT OF FACTORS PROVEN IN TAX REGULARIZATIONS

Claudio García Díez

ABSTRACT

The purpose of this paper is the study of the prevalence of criminal jurisdiction in the determination of facts; specifically those that within the criminal procedure have been determined as «proven» and its linkage to other orders (in our case to the Tax order following the reforms carried out by the Law [Ley Orgánica] 7/2012, of December 27 and Law 34/2015, of 21 September, which have led to a radical change in the articulation of the communications between the complainant tax authorities and the criminal court).

It also analyzes the consequences (legal and constitutional) that arise from the breach of this constitutional mandate. In particular, when the Administration regularizes on the basis of facts that do not correspond properly with those declared as «proven» in the criminal order.

Keywords: prevalence of criminal jurisdiction, proven facts, tax offense, tax settlement related to the crime, simulation, fundamental right to effective judicial protection, crime of prevarication and deviation of power.

Sumario

Introducción

- I. La liquidación tributaria vinculada al delito fiscal: naturaleza y consecuencias
- II. La nueva articulación del tanto de culpa, ¿vulnera el derecho fundamental al juez ordinario predeterminado por la ley?
- III. Relevancia constitucional con la declaración de hechos probados en la sentencia penal: una manifestación de *tutela reforzada*
- IV. La declaración de *hechos probados* en las sentencias penales: significación legal y casacional
- V. La vinculación a los *hechos probados* como manifestación de la prevalencia de la jurisdicción penal en la fijación de los hechos: ¿Hay una doctrina constitucional clara y precisa que puede aplicarse sin incertidumbres hermenéuticas?
- VI. Los «hechos declarados no probados» por el juez penal no vinculan a la Administración tributaria: ¿Siempre debe ser así?
- VII. La simulación, ¿una cuestión fáctica o jurídica a efectos de una posible vinculación de la Administración tributaria a lo declarado en sede penal?
- VIII. En las instrucciones penales que han finalizado con auto de sobreseimiento, ¿hay vinculación a los *hechos probados*?
- IX. Contenido y límites de la vinculación de la Administración tributaria a los hechos probados
- X. La vinculación a los hechos probados veda cualquier interpretación extensiva de los mismos
- XI. La vinculación de hechos probados, ¿alcanza a conceptos y periodos impositivos conexos a los sustanciados por los Tribunales penales?
- XII. Aspectos procedimentales de la devolución del expediente
- XIII. Consecuencias derivadas por el incumplimiento de la vinculación a los hechos probados

Conclusión

INTRODUCCIÓN

La actual regulación (penal y tributaria) acerca del delito fiscal establece, con carácter general y a diferencia de la normativa anterior, la obligación de liquidar el tributo que va a ser denunciado (como presunta defraudación tributaria) en la esfera penal. Sin embargo, se mantiene la vinculación de la Administración tributaria a los *hechos probados* fijados en la eventual y siempre posterior sentencia penal. Ahora bien, ¿cómo debe entenderse esta *prevalencia fáctica* de los Tribunales penales? Máxime cuando, como queda dicho, la Administración tributaria denunciante puede liquidar el comportamiento presuntamente delictivo antes de que se produzca un pronunciamiento penal sobre el mismo.

I. LA LIQUIDACIÓN TRIBUTARIA VINCULADA AL DELITO FISCAL: NATURALEZA Y CONSECUENCIAS

Los artículos 305.5 del Código Penal (CP)¹ (conforme a la reforma introducida a través de la Ley Orgánica 7/2012, de 27 de diciembre²) y 250.1 de la Ley General Tributaria (LGT)³ (a raíz

¹ Artículo 305.5 del CP: «Cuando la Administración Tributaria aprecie indicios de haberse cometido un delito contra la Hacienda Pública, podrá liquidar de forma separada, por una parte los conceptos y cuantías que no se encuentren vinculados con el posible delito contra la Hacienda Pública, y por otra, los que se encuentren vinculados con el posible delito contra la Hacienda Pública. La liquidación indicada en primer lugar en el párrafo anterior seguirá la tramitación ordinaria y se sujetará al régimen de recursos propios de toda liquidación tributaria. Y la liquidación que en su caso derive de aquellos conceptos y cuantías que se encuentren vinculados con el posible delito contra la Hacienda Pública seguirá la tramitación que al efecto establezca la normativa tributaria, sin perjuicio de que finalmente se ajuste a lo que se decida en el proceso penal. La existencia del procedimiento penal por delito contra la Hacienda Pública no paralizará la acción de cobro de la deuda tributaria. Por parte de la Administración Tributaria podrán iniciarse las actuaciones dirigidas al cobro, salvo que el Juez, de oficio o a instancia de parte, hubiere acordado la suspensión de las actuaciones de ejecución, previa prestación de garantía. Si no se pudiese prestar garantía en todo o en parte, excepcionalmente el Juez podrá acordar la suspensión con dispensa total o parcial de garantías si apreciare que la ejecución pudiese ocasionar daños irreparables o de muy difícil reparación».

² La exposición de motivos justifica la reforma con el fin de permitir «a la Administración Tributaria *continuar con el procedimiento administrativo de cobro de la deuda tributaria* pese a la pendencia del proceso penal. Con esta reforma se trata de *eliminar situaciones de privilegio y situar al presunto delincuente en la misma posición que cualquier otro deudor tributario*, y al tiempo *se incrementa la eficacia de la actuación de control de la Administración*: la sola pendencia del proceso judicial no paraliza la acción de cobro pero podrá paralizarla el Juez siempre que el pago de la deuda se garantice o que el Juez considere que se podrían producir daños de imposible o difícil reparación. Y también se atiende una exigencia del ordenamiento comunitario, ya que las autoridades comunitarias vienen reclamando a España una reforma de su sistema legal para que la existencia del proceso penal no paralice la acción de cobro de las deudas tributarias que constituyan recursos propios de la Unión Europea.

³ Artículo 250.1 de la LGT: «Cuando la Administración Tributaria aprecie indicios de delito contra la Hacienda Pública, se continuará la tramitación del procedimiento con arreglo a las normas generales que resulten de aplicación, sin perjuicio de que se pase el tanto de culpa a la jurisdicción competente o se remita el expediente al Ministerio Fiscal, y con sujeción a las reglas que se establecen en el presente Título. Salvo en los casos a que se refiere el artículo si-

de la reforma introducida por la Ley 34/2015, de 21 de septiembre) habilitan a la Administración tributaria a dictar Acuerdo liquidatorio respecto de los hechos tributarios que puedan tener relevancia penal a efectos del delito de defraudación tributaria⁴. Solo en determinados casos tasados y con una evidente intención residual, la Administración denunciante estará dispensada de liquidar (art. 251.1 LGT⁵). De forma que la activación del *tanto de culpa* actualmente solo producirá la paralización del procedimiento sancionador tributario que se haya o pudiera incoarse por los hechos denunciados (ex arts. 250.2 y 251.2 LGT).

Por tanto y como regla general, a raíz de la vigente regulación nos encontramos con un nuevo tipo de liquidación tributaria: la *liquidación vinculada al delito* que, como tal, puede ser objeto de recaudación en los términos previstos en los artículos 255 y 256 de la LGT. Ahora bien, ¿qué naturaleza tiene esta *liquidación tributaria*? Podemos adelantar que, en nuestra opinión, nos encontramos ante un *acto administrativo provisional* de indudable *contenido punitivo*. Veámoslo:

- 1.º Es una *liquidación tributaria* más, al igual que las previstas en el artículo 101 de la LGT y, como tal, consecuencia de la aplicación de potestades tributarias; de ahí su naturaleza eminentemente administrativa.
- 2.º Además, se trata de una liquidación tributaria *provisional*, conforme a lo dispuesto en el artículo 101.4 c) de la LGT.
- 3.º Ahora bien, esta liquidación cuenta con un contenido especial puesto que no se corresponde con una *cuota tributaria* del artículo 56 de la LGT; sino con la *cuota defraudada* del artículo 305 del CP o, de acuerdo con la terminología empleada en el artículo 250.2 de la LGT, con una obligación tributaria *vinculada* a un delito fiscal. En consecuencia, es patente la naturaleza sancionadora de esta liquidación.

guiente, procederá dictar liquidación de los elementos de la obligación tributaria objeto de comprobación, separando en liquidaciones diferentes aquellos que se encuentren vinculados con el posible delito contra la Hacienda Pública y aquellos que no se encuentren vinculados con el posible delito contra la Hacienda Pública».

⁴ Esto supone una reforma novedosa y radical con relación a la normativa anterior que, de manera imperativa, obligaba a paralizar las actuaciones de todo tipo (tributarias y sancionadoras); es decir, sin dictar liquidación alguna, sobre hechos de naturaleza tributaria que pudieran integrar un hipotético delito contra la Hacienda Pública (arts. 77.6 LGT/1963 y 180.1 LGT/2003).

⁵ Artículo 251.1 de la LGT: «Cuando la Administración Tributaria aprecie indicios de delito contra la Hacienda Pública, pasará el tanto de culpa a la jurisdicción competente o remitirá el expediente al Ministerio Fiscal, absteniéndose de practicar la liquidación a que se refiere el artículo 250.2 de esta ley, en los siguientes supuestos: a) Cuando la tramitación de la liquidación administrativa pueda ocasionar la prescripción del delito con arreglo a los plazos previstos en el artículo 131 del Código Penal. b) Cuando de resultados de la investigación o comprobación, no pudiese determinarse con exactitud el importe de la liquidación o no hubiera sido posible atribuirla a un obligado tributario concreto. c) Cuando la liquidación administrativa pudiese perjudicar de cualquier forma la investigación o comprobación de la defraudación. En los casos anteriormente señalados, junto al escrito de denuncia o de querrela presentado por la Administración Tributaria, se trasladará también el acuerdo motivado en el que se justifique la concurrencia de alguna de las circunstancias determinantes de la decisión administrativa de no proceder a dictar liquidación. En estos casos no se concederá trámite de audiencia o alegaciones al obligado tributario».

de la reforma introducida por la Ley 34/2015, de 21 de septiembre) habilitan a la Administración tributaria a dictar Acuerdo liquidatorio respecto de los hechos tributarios que puedan tener relevancia penal a efectos del delito de defraudación tributaria⁴. Solo en determinados casos tasados y con una evidente intención residual, la Administración denunciante estará dispensada de liquidar (art. 251.1 LGT⁵). De forma que la activación del *tanto de culpa* actualmente solo producirá la paralización del procedimiento sancionador tributario que se haya o pudiera incoarse por los hechos denunciados (ex arts. 250.2 y 251.2 LGT).

Por tanto y como regla general, a raíz de la vigente regulación nos encontramos con un nuevo tipo de liquidación tributaria: la *liquidación vinculada al delito* que, como tal, puede ser objeto de recaudación en los términos previstos en los artículos 255 y 256 de la LGT. Ahora bien, ¿qué naturaleza tiene esta *liquidación tributaria*? Podemos adelantar que, en nuestra opinión, nos encontramos ante un *acto administrativo provisional* de indudable *contenido punitivo*. Veámoslo:

- 1.º Es una *liquidación tributaria* más, al igual que las previstas en el artículo 101 de la LGT y, como tal, consecuencia de la aplicación de potestades tributarias; de ahí su naturaleza eminentemente administrativa.
- 2.º Además, se trata de una liquidación tributaria *provisional*, conforme a lo dispuesto en el artículo 101.4 c) de la LGT.
- 3.º Ahora bien, esta liquidación cuenta con un contenido especial puesto que no se corresponde con una *cuota tributaria* del artículo 56 de la LGT; sino con la *cuota defraudada* del artículo 305 del CP o, de acuerdo con la terminología empleada en el artículo 250.2 de la LGT, con una obligación tributaria *vinculada* a un delito fiscal. En consecuencia, es patente la naturaleza sancionadora de esta liquidación.

guiente, procederá dictar liquidación de los elementos de la obligación tributaria objeto de comprobación, separando en liquidaciones diferentes aquellos que se encuentren vinculados con el posible delito contra la Hacienda Pública y aquellos que no se encuentren vinculados con el posible delito contra la Hacienda Pública».

⁴ Esto supone una reforma novedosa y radical con relación a la normativa anterior que, de manera imperativa, obligaba a paralizar las actuaciones de todo tipo (tributarias y sancionadoras); es decir, sin dictar liquidación alguna, sobre hechos de naturaleza tributaria que pudieran integrar un hipotético delito contra la Hacienda Pública (arts. 77.6 LGT/1963 y 180.1 LGT/2003).

⁵ Artículo 251.1 de la LGT: «Cuando la Administración Tributaria aprecie indicios de delito contra la Hacienda Pública, pasará el tanto de culpa a la jurisdicción competente o remitirá el expediente al Ministerio Fiscal, absteniéndose de practicar la liquidación a que se refiere el artículo 250.2 de esta ley, en los siguientes supuestos: a) Cuando la tramitación de la liquidación administrativa pueda ocasionar la prescripción del delito con arreglo a los plazos previstos en el artículo 131 del Código Penal. b) Cuando de resultados de la investigación o comprobación, no pudiese determinarse con exactitud el importe de la liquidación o no hubiera sido posible atribuirla a un obligado tributario concreto. c) Cuando la liquidación administrativa pudiese perjudicar de cualquier forma la investigación o comprobación de la defraudación. En los casos anteriormente señalados, junto al escrito de denuncia o de querrela presentado por la Administración Tributaria, se trasladará también el acuerdo motivado en el que se justifique la concurrencia de alguna de las circunstancias determinantes de la decisión administrativa de no proceder a dictar liquidación. En estos casos no se concederá trámite de audiencia o alegaciones al obligado tributario».

El contenido, específico y peculiar, de esta liquidación tributaria tiene repercusiones directas en el *grado de motivación* que cabe exigir a la misma, ya que no será el común que resulta exigible a cualquier otro acto administrativo, *sino mayor y más preciso en cuanto a labor probatoria de cargo*, conforme a las exigencias de un acto materialmente punitivo y, por lo mismo, sujeto al baremo de derecho a la presunción de inocencia⁶; cuya deficiencia puede tener, *per se*, relevancia constitucional⁷.

Esta caracterización del acto sobre el que se articula la relación de comunicación entre la Administración tributaria y la jurisdicción penal es absolutamente diferente respecto de la normativa anterior habida cuenta de que:

- a) En estos casos (de activación del *tanto de culpa*) dicho acto administrativo no solo es fruto de potestades genuinamente tributarias (que lo es), sino del ejercicio de una auténtica potestad sancionadora (ya que no solo se busca regularizar, además persigue la consecución de elementos de prueba de cargo sobre los que construir una *cuota tributaria dejada de ingresar dolosamente*), que se desarrolla, sin ambages, en el seno del procedimiento tributario (normalmente de naturaleza inspectora). Esta regulación contrasta con la anterior (arts. 77.6 LGT/1963 y 180.1 LGT/2003), que establecía un mandato claro y taxativo, consistente en suspender todas las actuaciones administrativas desde el momento en que afloraran indicios de delito fiscal, obligando a la Administración denunciante a elaborar un Informe Denuncia (no una liquidación tributaria) que, junto con el expediente incoado al obligado tributario, era enviado al Ministerio Fiscal o al juez instructor.

⁶ Como tiene reconocido el Tribunal Constitucional, «[...] el derecho a la presunción de inocencia (art. 24.2 CE), que rige *sin excepciones* en el procedimiento administrativo sancionador (SSTC 56/1998, de 16 de marzo, FJ 4; 76/1990, FJ 8, y 35/2006, de 13 de febrero, FJ 6), comporta la *exigencia de un acervo probatorio suficiente, recayendo sobre la Administración pública actuante la carga probatoria tanto de la comisión del ilícito como de la participación del acusado*, sin que a este pueda exigírsele una *probatio diabolica* de los hechos negativos (por todas, SSTC 45/1997, de 11 de marzo, FJ 4, y 74/2004, de 24 de abril, FJ 4)» (STC 117/2016, de 20 de junio, fundamento sexto –NCJ061444–).

⁷ Y así lo razona el Tribunal Constitucional: «[...] el *deber de motivación en el ámbito administrativo con relevancia constitucional* no solo se produce en el supuesto de las sanciones administrativas, pues, como se señala en la STC 17/2009, de 26 de enero, FJ 2, "frente a la regla general, conforme a la cual el deber de motivación de los actos administrativos es un mandato derivado de normas que se mueven en el ámbito de lo que venimos denominando legalidad ordinaria, en determinados supuestos excepcionales tal deber alcanza una dimensión constitucional que lo hace fiscalizable a través del recurso de amparo constitucional. Así ocurre cuando se trate de *actos que limiten o restrinjan el ejercicio de derechos fundamentales* (SSTC 36/1982, 66/1995 o 128/1997, entre otras)". En esta misma línea se pronuncia la STC 46/2014, de 7 de abril, FJ 4 (relativa a un supuesto de denegación de la renovación de la autorización de residencia), al afirmar que "cuando se coarta ... el libre ejercicio de los derechos reconocidos por la Constitución, el acto es tan grave que necesita encontrar una especial causalización y el hecho o el conjunto de hechos que lo justifican deben explicarse con el fin de que los destinatarios conozcan las razones por las cuales su derecho se sacrificó y los intereses a los que se sacrificó. De este modo, *la motivación es no solo una elemental cortesía, sino un riguroso requisito del acto de sacrificio de los derechos*» (STC 26/1981, de 17 de julio, FJ 14; doctrina reiterada, por todas, en las SSTC 236/2007, de 7 de noviembre, FJ 12, y 17/2009, de 26 de enero, FJ 2)» (STC 131/2016, de 18 de julio, fundamento sexto –NCJ061465–).

- b) Por lo mismo, con la normativa en vigor ya no se puede sostener –como se venía haciendo– que los procedimientos tributarios que finalicen con una *liquidación tributaria vinculada a un delito contra la Hacienda Pública* responda a una exégesis puramente fiscal. Por el contrario, dicho procedimiento cuenta con una naturaleza claramente punitiva que, en última instancia (y ahora sí), abre la puerta a que en dicho ámbito (es decir, en estos procedimientos tributarios *sui generis*) deban desplegar eficacia los derechos fundamentales del artículo 24.2 de la Constitución española (CE). Y, en particular, los derechos de defensa pasiva (derechos a no declarar contra sí mismo y a no confesarse culpable).
- c) Siguiendo con el razonamiento, los funcionarios que actúen en estos procedimientos están obligados, desde el momento en que aprecien la existencia de indicios de delito fiscal, a comunicar esta circunstancia al obligado tributario investigado a fin de que pueda ejercer, con la plenitud propia de una instrucción penal, sus derechos constitucionales de defensa; pues el objeto del procedimiento tributario muta su naturaleza, con un objeto que no es puramente fiscal sino que también adquiere tintes verdaderamente punitivos. Hay que tener en cuenta que la Administración tributaria, ahora, está obligada a finalizar el procedimiento emitiendo las correspondientes liquidaciones; a diferencia de lo que ocurría anteriormente, cuyo mandato era precisamente el contrario: paralizar las actuaciones (arts. 77.6 LGT/1963 y 180.1 LGT/2003).

En definitiva, la liquidación *vinculada* al delito se construye sobre unos *hechos punibles propios* (que *no probados*) de la Administración tributaria denunciante que, a su vez, no es recurrible por los cauces propios de los actos tributarios, conforme establece el artículo 254.1 de la LGT, en donde la jurisdicción penal solo le corresponde «*determinar en sentencia la cuota defraudada vinculada a los delitos contra la Hacienda Pública*», precisando (sorprendentemente) que «*en ningún caso los defectos procedimentales en que se hubiese podido incurrir durante la tramitación administrativa, producirán los efectos de extinguir total o parcialmente la obligación tributaria vinculada a delito ni los previstos en las letras a) y b) del artículo 150.6 de esta ley en relación con las actuaciones desarrolladas por la Administración tributaria tendentes a la liquidación de la deuda tributaria*».

Nos encontramos, por tanto, ante un acto administrativo *inmune*. La *liquidación tributaria vinculada al delito* se encuentra *legalmente blindada* a cualquier actuación revisora de los órganos administrativos y jurisdiccionales genuinamente competentes para verificar la legalidad de la actuación administrativa (incluso ante vicios de procedimiento). Solo la determinación del *quantum defraudatorio* puede ser controlado en la esfera penal; todo lo demás que compone y circunda a dicha liquidación sencillamente no es oponible por el obligado tributario. Tal configuración legal plantea serias y contundentes dudas de constitucionalidad por posible vulneración del fundamental a la tutela judicial efectiva sin indefensión en su vertiente de acceso a la justicia (art. 24.1 CE)⁸.

⁸ Así, en la STC 177/2011, de 8 de noviembre (NCJ055866), se razona que «de acuerdo con la doctrina constitucional de este Tribunal, el derecho fundamental a la tutela judicial efectiva sin indefensión *tiene como elemento esencial de su contenido el acceso a la justicia*, "consistente en provocar la actividad jurisdiccional que desemboque en la decisión de un Juez (STC 19/1981). En este acceso, o entrada, funciona con toda su intensidad el principio *pro actione* que, sin embargo, ha de

Ante esta nueva regulación habría que señalar lo siguiente:

- 1.º Que la *liquidación tributaria provisional vinculada al delito* debe ser recurrible en la vía administrativa y contenciosa ordinaria. No hay obstáculo, si la misma despliega plenos efectos en la esfera administrativa, para que pueda ser objeto de recurso. Máxime si se tiene en cuenta que *no se trata de un acto administrativo de trámite* como ocurría en la regulación anterior (arts. 77.6 LGT/1963 y 180.1 LGT/2003), en el que la activación del *tanto de culpa* era una denuncia articulada a través de un Informe-Denuncia, sino de un acto (la liquidación tributaria) que *ha puesto fin al procedimiento tributario* (ex art. 227.1 a) LGT). Incluso admitiendo –que ya es admitir– que nos encontráramos ante un acto de trámite, sin duda es recurrible; pues la Administración denunciante ya se ha pronunciado sobre el fondo, lo que lo haría impugnable, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 227.1 b) de la LGT.

Podría argumentarse que el objeto de su *blindaje* se encuentra en la prevalencia de la jurisdicción penal en estos casos. Dejando al margen esta curiosa interpretación del principio constitucional de preferencia de la jurisdicción penal (que no impide, sino que justifica la plena ejecutabilidad en vía recaudatoria de la liquidación vinculada al delito); no habría impedimento a que, *a posteriori*, hubiera que ajustar el acto recurrido a lo dispuesto en sede penal; ya que lo resuelto por la Administración tributaria y lo, en su caso, revisado por la jurisdicción competente, hubiera sido *a efectos meramente prejudiciales* (art. 10.1 de la Ley Orgánica del Poder Judicial –LOPJ⁹). Por tanto, si la liquidación tributaria vinculada al delito es plenamente operativa para recaudar, no debería de existir –tal como acontece con la normativa en vigor– impedimento para recurrirla en vía administrativa.

ser matizado cuando se trata de los siguientes grados procesales que, eventualmente puedan configurarse" (STC 37/1995, de 7 de febrero, FJ 5). Tal como dijimos en la STC 202/2002, de 28 de octubre, FJ 5, que otorgó el amparo y acordó elevar al Pleno del Tribunal la cuestión de inconstitucionalidad de los arts. 453.2, en el inciso "por falta grave", y 468 b) de la Ley Orgánica 2/1989, de 13 de abril, procesal militar, el derecho fundamental a la tutela judicial efectiva reconocido en el artículo 24.1 de la CE "*prohibe al legislador que, en términos absolutos e incondicionales, impida acceder al proceso los indicados derechos e intereses legítimos; prohibición que se refuerza por lo dispuesto en el artículo 106.1 de la Constitución cuando se trata del control judicial frente a la actuación administrativa* (así, STC 149/2000, de 1 de junio, que cita las SSTC 197/1988, de 24 de octubre, 18/1994, de 20 de enero, 31/2000, de 3 de febrero)" [...] Con la lectura de los preceptos citados comprobamos que las sanciones impuestas por faltas leves *no pueden ser impugnadas ante la jurisdicción militar por cauce del procedimiento contencioso-disciplinario ordinario*, sino solo por el cauce especial y sumario utilizable si se alega vulneración de los derechos fundamentales y las libertades públicas pero cerrado a los motivos de impugnación sean de legalidad ordinaria en cuyo caso ya concluimos en la STC 2002/2002, de 28 de octubre, FJ 5, que *el ciudadano no puede impetrar el control judicial sobre la adecuación de la actuación administrativa, del acto sancionador con el Ordenamiento jurídico*. Pues bien, si ello es así no podemos sino concluir, de conformidad con lo interesado por el Ministerio Fiscal en sus alegaciones, que *la exclusión de control judicial de los motivos de legalidad ordinaria que surgieran a raíz de la imposición de sanciones leves en el ámbito disciplinario castrense choca frontalmente con el derecho fundamental a la tutela judicial efectiva sin indefensión reconocida en el artículo 24.1 CE*» (fundamento tercero).

⁹ Artículo 10.1 de la LOPJ: «A los solos efectos prejudiciales, cada orden jurisdiccional podrá conocer de asuntos que no le estén atribuidos privativamente».

- 2.º En cualquier caso de lo que no hay duda es de que la *liquidación tributaria vinculada al delito*, habida cuenta de su indudable contenido punitivo, abre la vía al procedimiento especial de protección de derechos fundamentales¹⁰.

Pues bien esta novedosa vertebración de las relaciones entre la Administración tributaria denunciante y la jurisdicción penal, que no impide la emisión de liquidación tributaria vinculada al delito, sino que, al contrario, obliga al poder público a finalizar (y no a paralizarlo, como antes de la reforma) el procedimiento tributario para, acto seguido y como regla general, emitir aquella con plenos efectos recaudadores; pretende salvaguardar la prevalencia de la esfera penal en la fijación de los hechos señalando que solo en el caso de una sentencia absolutoria «*por motivo diferente a la inexistencia de la obligación tributaria*» (es decir, porque la supuesta conducta delictiva denunciada no lo es en términos estrictamente delictuales) procederá tener «en cuenta los hechos que el órgano judicial hubiese considerado probados» (art. 257.2 c) LGT). Tal redacción ¿ha supuesto en este punto –sujeción de la Administración tributaria a los hechos probados– una reforma respecto a la regulación anterior? Es más, ¿se ajusta la vigente normativa al principio constitucional de prevalencia de la jurisdicción penal en la fijación de hechos?

II. LA NUEVA ARTICULACIÓN DEL TANTO DE CULPA, ¿VULNERA EL DERECHO FUNDAMENTAL AL JUEZ ORDINARIO PREDETERMINADO POR LA LEY?

La actual regulación del tanto de culpa obliga a la Administración tributaria (salvo en casos puntuales) a dictar liquidación tributaria *vinculada al delito*; es decir, a dictar un acto administrativo que cuantifica una auténtica *cuota defraudada*. Este régimen jurídico puede suscitar dudas de constitucionalidad desde el momento en que un orden (el administrativo y, en última instancia, la jurisdicción contenciosa) se adentran en una esfera que no les compete, como es la penal;

¹⁰ Cfr., artículos 114 a 122 bis de la Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa (LJCA). El Tribunal Supremo ha precisado, desde la órbita procesal, los requisitos necesarios para la tramitación de este procedimiento especial: «[...] la jurisprudencia de esta Sala [contenida, entre otras muchas, en las sentencias de 21 de diciembre de 2007 (RJ 2008, 1116) (casación 7686/2005) y en las que en ella se citan; la sentencia de 15 de febrero de 2010 (RJ 2010, 3356) (casación 1608/2007); de 20 de diciembre de 2011 (RJ 2012, 2910) (casación 4911/2010) o en la de 6 de junio de 2014 (RJ 2014, 2995) (Rec ordinario 159/2013)] que sostienen, a propósito de los requisitos que debe reunir el escrito de interposición del recurso para franquear el acceso a esta vía especial de protección judicial de los derechos fundamentales, que "basta con la invocación de uno de ellos de los que sería titular el recurrente y con la imputación de su infracción a la concreta actuación administrativa impugnada, junto con un mínimo razonamiento que enlace ese resultado con ella" [para admitir el recurso]. Igualmente, es menester advertir que el trámite previsto en el artículo 117.2 de la Ley reguladora solamente tiene por objeto la comprobación de que concurren en el recurso los ingredientes que se han señalado por lo que no autoriza a sumar a tales requisitos otro de fondo consistente en la superación de un juicio preliminar sobre la viabilidad de las pretensiones esgrimidas aunque, desde luego, si sea siempre posible la constatación de la material imposibilidad de que los actos impugnados, por su naturaleza, produzcan las vulneraciones denunciadas"» (Sentencia de 24 de julio de 2014, rec. casación núm. 3839/2013, fundamento séptimo. En los mismos términos, STS de 25 de junio de 2015, rec. casación núm. 1542/2014, fundamento sexto).

suscitándose entonces un problema de competencia que pudiera derivar en una vulneración del derecho fundamental al juez ordinario predeterminado por la ley.

La respuesta a esta cuestión ya fue resuelta hace tiempo por el Tribunal Constitucional en un sentido negativo, a la hora de enjuiciar el tanto de culpa vigente (en su día) en la esfera laboral¹¹.

Por tanto, parece claro que, de acuerdo con esta doctrina constitucional, esta reforma del tanto de culpa tributario no vulnera tal derecho fundamental, sin perjuicio de que la actuación paralela de los dos órdenes pueda suscitar otros problemas de constitucionalidad.

III. RELEVANCIA CONSTITUCIONAL CON LA DECLARACIÓN DE HECHOS PROBADOS EN LA SENTENCIA PENAL: UNA MANIFESTACIÓN DE TUTELA REFORZADA

1. La Constitución establece en su artículo 120.3 que «las sentencias será siempre motivadas y se pronunciarán en audiencia pública». Dicho precepto está relacionado con el derecho fundamental a la tutela judicial efectiva del artículo 24 de la CE y a la interdicción de la arbitrariedad del artículo 9.3 de la CE. Además, nuestro Tribunal Constitucional ha precisado el alcance constitucional en amparo de la motivación de las sentencias y así tiene reconocido que «la exigencia de motivación de las sentencias *está directamente relacionada con los principios de un Estado de Derecho* (art. 1.1 CE) y *con el carácter vinculante que para jueces y magistrados tiene la ley*, a cuyo imperio están sometidos en el ejercicio de su potestad jurisdiccional (art. 117 CE, párrafos 1 y 3). En contra de lo que con naturalidad ocurría en el Antiguo Régimen, en un Estado de Derecho hay que dar razón del Derecho judicialmente interpretado y aplicado. *Con ello se cumple tanto con la finalidad de evidenciar que el fallo es una decisión razonada en términos de Derecho y no un simple y arbitrario acto de voluntad del juzgador* en ejercicio de un rechazable absolutismo judicial, como con la de hacer

¹¹ En efecto, la STC núm. 62/1984, de 21 de mayo (NSJ055932), señala que podría darse tal circunstancia «si el proceso laboral estuviera sometido, por imperativo legal, igual que el resto de los procesos civiles, a la regla de la prejudicialidad penal que, conforme a lo dispuesto en los artículos 114 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal y 362 de la Ley de Enjuiciamiento Civil, obliga a suspender tales procesos cuando su resolución depende de la de un Juez o Tribunal penal sobre los mismos hechos, regla de la que se deduce, por tanto, la prevalencia de la decisión del juzgador penal en lo que se refiere a la determinación de la culpabilidad de tales hechos, cuando estos sean constitutivos de delito. *Sin embargo, en la regulación del proceso laboral ha sido voluntad del legislador, expresada mediante el párrafo primero del artículo 77 de la Ley de Procedimiento Laboral, que dicho proceso en ningún caso se suspenda por seguirse causa criminal sobre los hechos debatidos.* Según declaró este TC en la mencionada Sentencia núm. 24/1984, de 23 de febrero, este precepto legal "no choca con ningún otro de carácter constitucional, pues el legislador ha optado por la no suspensión de los procesos laborales en atención, entre otros bienes jurídicos, a la rapidez con que conviene resolver el proceso laboral y a que la búsqueda de la verdad material es, como afirma la doctrina, el objetivo central del proceso de trabajo". *La exclusión de la prejudicialidad y la independencia respecto a la jurisdicción penal* con que el juez laboral actúa, en supuestos como el planteado por la presente demanda de amparo, *no se opone por tanto, sino que más bien responde estrictamente a la determinación legal de la competencia judicial, y ello sin perjuicio, [...], de que en ciertos casos la resolución penal sea de algún modo vinculante para la resolución laboral y de la necesidad de solucionar dificultades que puedan derivarse del funcionamiento paralelo e independiente de procesos de uno y otro orden sobre unos mismos hechos, exigencias, no obstante, que como veremos, derivarían de precepto constitucional distinto al primer inciso del art. 24.2 de la CE» (fundamento tercero).*

posible el control jurisdiccional de la resolución a través del sistema de recursos previsto en el ordenamiento (SSTC 116/1986, fundamento jurídico 3.º; 131/1987, fundamento jurídico 3.º; 174/1987, fundamento jurídico 2.º, y 211/1988, fundamento jurídico 4.º, entre otras muchas sentencias y autos). Nuestra jurisprudencia *ha integrado el requisito del artículo 120.3 CE* en sí mismo fuera del marco del amparo jurisdiccional según el artículo 53.2 de la Constitución, *en el derecho a la tutela judicial, pero sin que ello comporte convertir a este tribunal en una instancia casacional destinada a velar por la corrección interna de la interpretación jurisdiccional de la legalidad ordinaria, para lo cual un Tribunal Constitucional carece de jurisdicción, [...] a no ser que la interpretación efectuada haya redundado en vulneración de otro derecho fundamental sustantivo, distinto a la tutela judicial*, en cuyo caso los errores interpretativos no constituyen violaciones del artículo 24.1 CE, sino de otros derechos fundamentales» (STC 24/1990, de 15 de febrero; fundamento cuarto¹²).

A su vez, el Tribunal Constitucional ha puesto de manifiesto que *«el deber de motivación que pesa sobre los órganos judiciales "no exige un razonamiento exhaustivo y pormenorizado de todos los aspectos y perspectivas que las partes puedan tener de la cuestión que se debate, sino que deben considerarse suficientemente motivadas aquellas resoluciones judiciales que vengan apoyadas en razones que permitan conocer cuáles han sido los criterios jurídicos esenciales fundamentadores de la decisión o, lo que es lo mismo, la ratio decidendi, de manera que no existe un derecho fundamental del justiciable a una determinada extensión de la motivación judicial" (entre otras muchas, SSTC 144/2007 de 18 de junio, FJ 3, y 126/2013, de 3 de junio, FJ 3) [...] En particular debe recordarse que la doctrina constitucional ha declarado reiteradamente que "el silencio judicial determinante de la vulneración constitucional debe referirse a extremos que de haber sido considerados en la decisión hubieran podido determinar un fallo distinto al pronunciado, pues en caso contrario la falta de respuesta carecería de relevancia material" (STC 139/2009, de 15 de junio, FJ 2), y que aunque no existe obligación de que el órgano judicial realice un pronunciamiento explícito sobre la eficacia probatoria que le merece cada uno de los medios de prueba *si es necesario que especifique el discurso que enlaza la actividad probatoria con el relato fáctico resultante* (entre otras, STC 126/2013, de 3 de junio, FJ 3)» (STC 9/2015, de 2 de febrero de 2015; fundamento tercero –NCJ059393–).*

2. Pues bien, en aplicación de esta inveterada doctrina, nuestro Tribunal Constitucional no ha dudado en destacar que **la falta de motivación en las sentencias penales conecta directamente el derecho fundamental a la tutela judicial efectiva (art. 24.1 CE) con el derecho fundamental a la legalidad penal del artículo 25.1 de la CE**. Y así sostiene que *«el derecho fundamental a la legalidad penal, reconocido en el artículo 25.1 CE, ha de reputarse vulnerado cuando la conducta que ha sido declarada probada en la sentencia "es subsumida de un modo irrazonable en el tipo penal" (SSTC 91/2009, de 20 de abril, FJ 6; 153/2011, de 17 de octubre, FJ 8; y 196/2013, de 2 de diciembre, FJ 5). Esta violación del artículo 25.1 CE puede proceder de la interpretación misma del precepto sustantivo aplicado*, ya que el juez puede atribuir a la norma penal un contenido que exceda, en perjuicio del acusado, del tenor literal posible del precepto, incurriendo en tal caso en una analogía *in malam partem* que ha de entenderse constitucionalmente proscrita. Cuando la interpretación de la norma sustantiva resulta, en cambio, compatible con el tenor literal posible de la norma aplicada, **la lesión del artículo 25.1 CE puede derivar del juicio de subsunción que se reali-**

¹² En los mismos términos, entre otras, la STC 178/2014, de 3 de noviembre, fundamento tercero (NCJ058883).

za con base a los hechos probados. De acuerdo con nuestra doctrina, *ese juicio de subsunción debe respetar un doble parámetro de razonabilidad: (i) el metodológico, que exige que no incurra en quiebras lógicas y que sea acorde con los modelos de argumentación aceptados dentro de la comunidad jurídica, y (ii) el axiológico, que requiere que se ajuste a los criterios y valores que informan nuestro ordenamiento constitucional (SSTC 138/2004, de 13 de septiembre, FJ 3; 242/2005, de 10 de octubre, FJ 4; 9/2006, de 16 de enero, FJ 4; 242/2005, de 10 de octubre, FJ 4; 262/2006, de 11 de septiembre, FJ 4, 129/2008, de 27 de octubre, FJ 3; 91/2009, de 20 de abril, FJ 6; 153/2011, de 17 de octubre, FJ 8; y 196/2013, de 2 de diciembre, FJ 5). El canon de razonabilidad que impone el artículo 25.1 CE es, pues, más exigente que el que, por norma general, caracteriza al derecho a la tutela judicial efectiva (art. 24.1 CE)» (STC 2/2015, de 19 de enero de 2015; fundamento octavo –NCJ059329–). Y, de esta manera, «dada la trascendencia de los valores constitucionales en juego en la aplicación del Derecho penal [...] y su posible afectación, [...], a los derechos fundamentales a la libertad (art. 17.1 CE) y a la legalidad penal (art. 25.1 CE), hemos señalado que el estándar de las exigencias derivadas del deber de motivación es más riguroso en estos supuestos, hablándose de una **tutela reforzada** que exige, tanto la exteriorización del razonamiento por el que se estima que concurre o no el supuesto previsto en la ley, como que el mismo se manifieste a través de una motivación en la que, más allá de su carácter razonado, sea posible apreciar un nexo de coherencia entre la decisión adoptada, la norma que le sirve de fundamento y los fines que justifican la institución» (STC 49/2014, de 7 de abril; fundamento segundo¹³ –NCJ058418–).*

IV. LA DECLARACIÓN DE HECHOS PROBADOS EN LAS SENTENCIAS PENALES: SIGNIFICACIÓN LEGAL Y CASACIONAL

El artículo 248.3 de la LOPJ reconoce específicamente la trascendencia de las declaraciones de hechos probados en las sentencias penales al señalar que «Las sentencias se formularán expresando, tras un encabezamiento, en párrafos separados y numerados, los antecedentes de hecho, *hechos probados, en su caso*, los fundamentos de derecho y, por último, el fallo». Vemos, pues, que nos encontramos ante un elemento fundamental (la declaración de hechos probados) en la construcción de la sentencia penal por parte del juzgador. De ahí que una constante doctrina legal de la Sala Segunda del Tribunal Supremo venga precisando (1.º) que «la exigencia del relato de hechos probados para toda clase de sentencias, incluidas las absolutorias, al considerar como inadmisibles corruptela las resoluciones de tal índole carentes de resultancia probatoria, sin que pueda suplirse esa omisión a través de datos fácticos contenidos en los fundamentos jurídicos»¹⁴.

Asimismo, esta jurisprudencia ha perfilado el contenido necesario de la relación de hechos probados (2.º) concretando que «deben formar parte del mismo los datos relativos a los hechos relevantes penalmente con inclusión muy especialmente de aquellos que pueden modificar o hacer desaparecer alguno de los elementos del delito que comenzando por los *supuestos de exclusión de la acción*, continuando por las *causas de justificación y las de exclusión de la imputabilidad*,

¹³ También, la STC 12/2016, de 1 de febrero, fundamento tercero (NCJ060890).

¹⁴ STS núm. 772/2001, de 8 de mayo, fundamento único.

aquellas *eliminan la tipicidad*, estas *la culpabilidad*, para terminar por *los supuestos de exclusión de la punibilidad* dentro de los que podemos incluir la excusa absolutoria, las condiciones objetivas de punibilidad y la prescripción. *Todos estos elementos deben formar parte del factum porque todos ellos forman "la verdad judicial" obtenida por el tribunal*¹⁵.

Y, a su vez, hace hincapié (3.º) en que los *hechos probados* deben *construirse en positivo*, ya que *«es componente esencial de una sentencia una descripción precisa, clara y terminante de los hechos que el tribunal estima justificados* de manera que proporcionen la base del correlativo juicio jurídico acerca de su tipicidad o atipicidad de los hechos relatados. La ausencia de toda narración deja sin soporte fáctico la decisión y sin apoyo la capacidad de discutir por vía de recurso la corrección del juicio jurídico [...] *es preciso fijar –aunque sean mínimos– los hechos que han sido probados* a salvo los casos excepcionales y poco frecuentes, aunque reales e imaginables (v. gr. nulidad de toda la actividad probatoria), en que nada puede reputarse acreditado [...] *Es exigible y está en la esencia del derecho a la tutela efectiva, el deber del órgano judicial de exponer en términos positivos, con claridad y coherencia los hechos que se consideran probados*. Constituyen la materia prima de una adecuada calificación jurídica, y en definitiva del pronunciamiento condenatorio o absolutorio»¹⁶.

Tal es su relevancia que la deficiente elaboración de los mismos por la instancia jurisdiccional abre la vía casacional al amparo de lo dispuesto en el artículo 851, apartados 1.^º¹⁷ y 2.^º¹⁸, de la Ley de Enjuiciamiento Criminal (LECrim.).

¹⁵ STS núm. 607/2010 de 30 junio, fundamento décimo.

¹⁶ STS núm. 802/2015, de 30 de noviembre, fundamento primero.

¹⁷ Artículo 851.1.º de la LECrim.: «Podrá también interponerse el recurso de casación por la misma causa: 1.º Cuando en la sentencia no se exprese clara y terminantemente cuáles son los hechos que se consideren probados, o resulte manifiesta contradicción entre ellos, o se consignen como hechos probados conceptos que, por su carácter jurídico, impliquen la predeterminación del fallo». El Tribunal Supremo ha desarrollado este motivo casacional «[...] consistente en *falta de claridad en el relato de hechos probados* –destacando que– se exigen las siguientes circunstancias: a) que en el contexto del resultado fáctico se produzca la existencia de cierta incompreensión de lo que realmente se pretendió manifestar, bien por la utilización de frases ininteligibles, bien por omisiones substanciales o por el empleo de juicios dubitativos, por absoluta carencia de supuestos fácticos o por la mera descripción de la resultancia probatoria huérfana de toda afirmación por parte del juzgador; b) que la incorporación del relato esté directamente relacionada con la calificación jurídica; y, c) que la falta de entendimiento o incompreensión del relato provoque una laguna o vacío en la descripción histórica de los hechos, bien por una omisión total de versión fáctica, bien por omisiones parciales que impidan su comprensión» (STS núm. 24/2010 de 1 febrero, fundamento primero).

¹⁸ Artículo 851.2.º de la LECrim.: «Podrá también interponerse el recurso de casación por la misma causa: [...] 2.º Cuando en la sentencia solo se exprese que los hechos alegados por las acusaciones no se han probado, sin hacer expresa relación de los que resultaren probados». Igualmente el Tribunal Supremo «ha elaborado los siguientes parámetros interpretativos de este motivo: a) que en las resoluciones judiciales han de constar los hechos que se estimen enlazados con las cuestiones que hayan de resolverse en el fallo, con declaración expresa y terminante de los que se consideren acreditados; b) que, efectivamente, la carencia de hechos probados supone un serio obstáculo para llegar a un pronunciamiento condenatorio pues este debe descansar sobre las razones jurídicas que califiquen aquellos hechos, aunque la Sala es muy dueña de redactar, del modo que estime más acertado, los acontecimientos que según su conciencia estime aseverados; c) que de igual modo el juzgador no tiene obligación de transcribir en sus fallos la totalidad de los hechos aducidos por las partes o consignados en las respectivas conclusiones; y d) que el vicio procesal existe indudablemente no solo cuando la carencia sea absoluta sino también cuando la sentencia se limite a declarar genéricamente que no están probados los hechos, base de la acusación» (STS núm. 24/2010 de 1 de febrero, fundamento primero).

V. LA VINCULACIÓN A LOS HECHOS PROBADOS COMO MANIFESTACIÓN DE LA PREVALENCIA DE LA JURISDICCIÓN PENAL EN LA FIJACIÓN DE LOS HECHOS: ¿HAY UNA DOCTRINA CONSTITUCIONAL CLARA Y PRECISA QUE PUEDE APLICARSE SIN INCERTIDUMBRES HERMENÉUTICAS?

1. La prevalencia del orden penal en la concreción de los hechos, fijada por el Tribunal Constitucional a raíz de su ya clásica y conocida (y, no por ello, menos importante) Sentencia 77/1983, de 3 de octubre (NFJ000032), concluye que «el principio *non bis in idem* determina 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 normativas 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, [...], no puede actuar mientras no lo hayan hecho los segundos y deba 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 art. 25 de la Constitución y viola el derecho del ciudadano a ser sancionado solo en las condiciones estatuidas por dicho precepto*» (fundamento cuarto).

De ahí que —conforme se destaca en la STC 2/2003, de 16 de enero (NCJ041689), «la vertiente formal o procesal de este principio (*non bis in idem*), [...], se concreta en **la regla de la preferencia o precedencia de la autoridad judicial penal sobre la Administración respecto de su actuación en materia sancionadora en aquellos casos en los que los hechos a sancionar puedan ser, no solo constitutivos de infracción administrativa, sino también de delito o falta según el Código penal**. En efecto, [...], si bien nuestra Constitución no ha excluido la existencia de una potestad sancionadora de la Administración, sino que la ha admitido en el artículo 25.3, dicha aceptación se ha efectuado sometiéndole a «las necesarias cautelas, que preserven y garanticen los derechos de los ciudadanos». Entre los límites que la potestad sancionadora de la Administración encuentra en el artículo 25.1 de la CE, en lo que aquí interesa, *se declaró la necesaria subordinación de los actos de la Administración de imposición de sanciones a la Autoridad judicial*. De esta subordinación deriva una triple exigencia: «a) el necesario control *a posteriori* por la autoridad judicial de los actos administrativos mediante el oportuno recurso; b) **la imposibilidad de que los órganos de la Administración lleven a cabo actuaciones o procedimientos sancionadores, en aquellos casos en que los hechos puedan ser constitutivos de delito o falta según el Código penal o las leyes penales especiales, mientras la autoridad judicial no se haya pronunciado sobre ellos**; c) la necesidad de respetar la cosa juzgada» (fundamento tercero).

El Tribunal Constitucional, más recientemente, ha ratificado la preferencia de la jurisdicción penal sobre cualquier otro orden en la determinación de hechos punibles, en la STC 126/2011, de 18 de julio (NCJ055319), con ocasión de la vertebración de relaciones entre los Tribunales penales y el Tribunal de Cuentas (órgano de carácter jurisdiccional cuando ejerce funciones de

enjuiciamiento contable) y con motivo de la fiscalización de hechos con trascendencia contable que, a su vez, pudieran tener naturaleza delictiva¹⁹.

2. Esta doctrina constitucional ampara la prevalencia del juez penal ante la fijación de hechos con estricta trascendencia sancionadora. En tales casos la potestad sancionadora de la Administración siempre deberá ajustarse a lo declarado en sede penal. Puede sostenerse que aquí la *vinculación fáctica* es *estricta y absoluta* a lo dispuesto en el proceso penal. De forma que la Administración (tributaria) sancionadora nunca podrá apartarse de los *hechos probados* (cuestión distinta será determinar si esos *mismos* hechos merecen una respuesta administrativo-sancionadora), so pena de vulnerar el artículo 25 de la CE. Ahora bien, hay que plantear si esa sujeción a los hechos probados en la esfera penal deben contar con la misma virtualidad y alcance cuando de lo que se trata no es de sancionar administrativamente, sino de regularizar fiscalmente. Piénsese en los supuestos de devolución del expediente a la esfera tributaria porque la autoridad penal consideró que los hechos denunciados no revestían carácter delictivo. En tales casos, ¿la Administración tributaria puede regularizar (que no sancionar) con base en criterios fácticos *distintos y/o divergentes* de los afirmados en la esfera penal?

Pues bien, el Tribunal Constitucional ha matizado su parecer en estos supuestos ya 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* [...] 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

¹⁹ Razonando que «[...] la interpretación de los arts. 18.2 de la Ley Orgánica 2/1982, de 12 de mayo, del Tribunal de Cuentas, y 49.3 de la Ley 7/1988, de 5 de abril, de funcionamiento del Tribunal de Cuentas, *atribuye preferencia a la jurisdicción contable en su ámbito propio, esto es, al contable*, al paso que los arts. 16 y 17 de la misma ley *excluyen toda competencia de la jurisdicción contable para el enjuiciamiento de hechos constitutivos de delito* y las cuestiones de índole civil o laboral o de otra naturaleza encomendados al conocimiento de los órganos del Poder Judicial. De modo que *la interpretación conjunta de estos preceptos con el artículo 117 CE –unidad y exclusividad de la jurisdicción ordinaria– y con los arts. 10 y 44 LOPJ –preferencia de la jurisdicción penal sobre cualquier otra y exclusión del conocimiento prejudicial de aspectos penales por cualquier otra jurisdicción– conducen a los órganos judiciales a afirmar que la declaración de responsabilidad penal no puede declinarse a favor de la jurisdicción del Tribunal de Cuentas al objeto de que este declare previamente a la actuación de la jurisdicción penal la existencia de un hecho punible o alguno de sus elementos –como lo es la legalidad o ilegalidad de los fondos públicos y la cuantificación de la malversación–, pues ello compete de manera exclusiva en los órganos judiciales del orden penal» (fundamento décimo).*

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*» (STC núm. 158/1985, de 26 de noviembre, fundamento sexto –NSJ051748–).

3. Por tanto, hay que concluir que no hay impedimento, de principio, para regularizar en orden a hechos diversos de los sostenidos en la esfera penal siempre que se motive adecuadamente la discrepancia, puesto que «aunque es verdad que unas mismas pruebas pueden conducir a considerar como probados o no probados los mismos hechos por los Tribunales de Justicia, también lo es que, *afirmada la existencia de los hechos por los propios Tribunales de Justicia no es posible separarse luego de ellos sin acreditar razones ni fundamentos que justifiquen tal apartamiento*. Y ello porque, 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 (STC 24/1984, de 23 de febrero, FJ 3), cuando la contradicción no deriva de haberse abordado unos mismos hechos desde perspectivas jurídicas diversas (SSTC 30/1996, de 26 de febrero, FJ 5; 50/1996, de 26 de marzo, FJ 3), y *es claro que unos hechos idénticos no pueden existir y dejar de existir para los órganos del Estado, pues a ello se oponen principios elementales de lógica jurídica y extrajurídica* (STC 24/1984, de 23 de febrero, FJ 3). Admitir lo contrario vulneraría el principio de seguridad jurídica que, como una exigencia objetiva del ordenamiento, se impone al funcionamiento de todos los órganos del Estado en el artículo 9.3 CE, y también el derecho subjetivo a una tutela jurisdiccional efectiva reconocido por el artículo 24.1 CE, pues no resulta compatible la efectividad de dicha tutela y la firmeza de los pronunciamientos judiciales contradictorios (SSTC 77/1983, de 3 de octubre, FJ 4; 62/1984, de 21 de mayo, FJ 5; 158/1985, de 26 de noviembre, FJ 4; 35/1990, de 1 de marzo, FJ 3; 30/1996, de 26 de febrero, FJ 5; 50/1996, de 26 de marzo, FJ 3; 190/1999, de 25 de octubre, FJ 4)». (STC núm. 151/2001, de 2 de julio, fundamento cuarto–NSJ009700–)²⁰.

Y así el Tribunal Constitucional considera vulnerado el derecho fundamental a la tutela judicial efectiva cuando «*no aparecen motivadas las razones por las que, no obstante haberse producido la exoneración de la responsabilidad administrativa en la vía estrictamente sancionadora, sin embargo sí que concurre la responsabilidad en el ámbito laboral desde la óptica de prevención de riesgos laborales y en atención a los mismos concretos hechos producidos*. Como afirma el Ministerio Fiscal, *faltan las razones singulares por las que las resoluciones recurridas se apartan de la valoración que sobre la infracción de medidas de seguridad alcanzó el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo al enjuiciar la sanción impuesta a la empresa recurrente en amparo, más aún si tenemos en cuenta que la doctrina jurisprudencial viene exigiendo, como requisito determinante de la responsabilidad en el accidente, que la empresa haya cometido alguna infracción consistente en el incumplimiento de alguna medida de seguridad general o especial, que se acredite la causación de un daño efectivo en la persona del trabajador, y que exista una relación de causalidad entre la infracción y el resultado dañoso*. Cabe decir que *la resolución recurrida no ha tenido debidamente en cuenta para valorar los hechos la existencia de un previo pronunciamiento judicial, o que no ha motivado ad casum la distinta apreciación de los mismos*. De ahí que ambas resoluciones resulten claramente contradictorias en cuanto a la observancia por parte de la demandante de amparo de las normas sobre prevención de riesgos laborales

²⁰ Vid., también, las SSTC 34/2003, de 25 de febrero, fundamento cuarto; y 16/2008, de 31 de enero, fundamento segundo.

con respecto al accidente de trabajo objeto de enjuiciamiento. Y esto así, a falta de una motivación suficiente que exteriorice el fundamento de la decisión adoptada o que motive por qué, si antes se había declarado en otro orden jurisdiccional, en una decisión judicial ya firme, que no había existido incumplimiento por la empresa de las normas sobre prevención de riesgos laborales, ahora se llega a la conclusión contraria» (STC núm. 21/2011, de 14 de marzo, fundamento cuarto –NCJ054612–).

VI. LOS «HECHOS DECLARADOS NO PROBADOS» POR EL JUEZ PENAL NO VINCULAN A LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA: ¿SIEMPRE DEBE SER ASÍ?

1. Hasta el momento es claro que las Administraciones tributarias se encuentran vinculadas a los «hechos probados» en sentencia penal firme, conforme a lo dispuesto en el artículo 180.1 de la LGT. Ahora bien, ¿ocurre lo mismo con los «hechos no probados»? En los casos en que la resolución judicial penal proceda a la absolución del obligado tributario denunciado por inexistencia de prueba suficiente para condenar por delito contra la Hacienda Pública, ¿queda expedito el camino para que los órganos tributarios, reanudadas las actuaciones, regularicen e incluso sancionen sin más limitación fáctica que los «hechos probados»?

Los tribunales han respondido afirmativamente a esta cuestión señalando que «la conclusión que se alcanza no puede ser la misma respecto de los *hechos declarados no probados* que se contengan en una resolución judicial absolutoria, *pues respecto de estos*, y prescindiendo ya del aspecto sancionador, *no queda vinculada la Administración*, toda vez que las normas y criterios sobre la *prueba en el proceso penal y en el procedimiento administrativo de comprobación son radicalmente diferentes*, pues mientras en el proceso penal el acusado está amparado por el principio de presunción de inocencia, en el procedimiento administrativo de investigación y comprobación se aplica la inversión de la carga de la prueba que resulta inadmisibles en el proceso penal, de tal forma que elementos de prueba rechazados en el proceso penal, pueden resultar perfectamente válidos en el procedimiento administrativo de comprobación, máxime teniendo en cuenta que el fundamento del reproche en ambos procedimientos es completamente distinto. En efecto, reiteradamente se ha expuesto por esta Sala que los órganos penales en sus apreciaciones pueden prescindir "deliberadamente" y a los solos efectos penales, de los criterios establecidos en las normas fiscales, como por ejemplo sobre el devengo, en cuanto se apoyan en presunciones *contra reo* contrarias a la realidad material de los hechos, que es lo que de forma exclusiva ha de tener en cuenta el juzgador penal [...] Quiere ello decir que la *Administración tributaria, en el ejercicio de sus potestades, que únicamente quedan condicionadas por los hechos probados declarados como tales por los órganos de la jurisdicción penal*, podía proceder, como ha hecho, a *continuar el expediente y a dictar la oportuna liquidación tributaria a fin de establecer, consecuentemente, la deuda tributaria sobre la base de los criterios, principios y presunciones que rigen en ella* y que el juzgador penal puede prescindir de aplicar» (Sentencia de la Audiencia Nacional de 30 de junio de 2008, rec. núm. 550/2005, fundamento quinto –NFJ029781–²¹).

²¹ Doctrina que ha sido refrendada por el Tribunal Supremo, entre otras, en Sentencias de 7 de julio de 2011, recurso de casación núm. 5417/2009, fundamento cuarto (NFJ043861); de 24 de noviembre de 2011, recurso de casación núm. 4914/2008, fundamento quinto (NFJ045372); y de 20 de noviembre de 2014, recurso casación núm. 3850/2012, funda-

Se trata de un razonamiento que, como regla de principio, resulta correcto. Ahora bien, en ocasiones se utiliza para amparar cuestiones que son distintas, puesto que si bien es cierto que la sujeción administrativa solo debe alcanzar a los *hechos probados* en sede penal, la *libertad de regularizatoria* de la Administración tributaria no debe considerarse como absoluta respecto a los *hechos no probados* penalmente, máxime cuando la absolución o el sobreseimiento ha devenido porque el material probatorio ha sido anulado en la jurisdicción penal; o porque los medios de prueba no han sido suficientes para acreditar la comisión de una defraudación tributaria por encima del umbral cuantitativo tipificado en el artículo 305 del Código Penal. En tales situaciones, no será suficiente con trasladar al procedimiento tributario el mismo caudal probatorio utilizado en la denuncia, para proceder a liquidar y, después, sancionar administrativamente, bajo el pretexto de que la Administración solo se encuentra vinculada a los hechos probados en la esfera penal. Veámoslo con detenimiento.

2. En la Sentencia del Tribunal Supremo de 24 de noviembre de 2011 (rec. de casación núm. 4914/2008 –NFJ045372–) se analiza la legalidad de una regularización inspectora que trae causa de una actuación penal previa por la presunta comisión de un delito fiscal de la que resulta absuelto el obligado tributario porque el material probatorio de cargo incluido en la causa no se ajustaba a las normas procesales. Concretamente, «la base de la absolución radica en que la Audiencia considera que la prueba admitida por el Juzgado, consistente en unos documentos que acreditaban la titularidad del Sr. Marcelino de unos depósitos en una entidad suiza, cuyo saldo el 14 de julio de 1994 ascendía a 397.543.169 ptas., documentos obtenidos por la exesposa del interesado en el curso de su proceso de separación matrimonial y aportados a la Inspección en el marco de la comprobación seguida respecto de ella, *carecía de validez a efectos penales por no haber sido aportada tal prueba de acuerdo con las normas procesales, en concreto, siguiendo los cauces previstos en el Convenio Europeo de Asistencia en materia Penal y que, como prueba documental obrante en documento privado no había sido acompañada de la comparecencia del firmante de los documentos en el juicio oral*, añadiendo también que la prueba pericial consistente en la determinación de la deuda por parte de un funcionario de la Inspección carecía de valor por estar sustentada sobre ese mismo documento *cuya aportación se declara nula*» (fundamento primero).

En orden a dicho razonamiento, la Audiencia Provincial sienta el siguiente hecho probado:

«NO SE ACEPTAN los hechos probados consignados en la sentencia apelada y en su lugar se declara que: Marcelino, presentó ante la Hacienda Pública la declaración de las rentas percibidas en el año 1994, sin que conste probado que ocultó ingresos en ese periodo impositivo».

2.1. Devueltas las actuaciones, la Inspección liquida con base en los mismos medios de prueba anulados en sede penal considerando que el obligado tributario ocultó ingresos. Recurrida la regula-

mento quinto (NFJ056897). Como destaca CALDERÓN GONZÁLEZ «cuando el asunto vuelve a la Administración tras la sentencia absolutoria, siempre que se respetan los hechos probados, ateniéndose a los mismos aunque no a su vinculación, [...], *nada impide continuar el procedimiento y resolver lo que proceda desde el plano estrictamente fiscal*» (Cfr., CALDERÓN GONZÁLEZ, A. J.: «La prejudicialidad penal y la vinculación a los hechos probados de las sentencias penales absolutorias (Comentario a la STS, Sala Tercera, Sección Segunda, de 29 de octubre de 2012, rec. de casación n.º 3781/2009)», *Tribunal Fiscal*, núm. 267/2013, pág. 5).

rización, la sentencia de instancia desestima (en razonamiento confirmado por el Tribunal Supremo en la sentencia aquí analizada) las pretensiones del contribuyente pues, en efecto, «la Inspección queda vinculada por los hechos declarados probados en una sentencia absolutoria. Ahora bien *la conclusión que se alcanza no puede ser la misma respecto de los hechos declarados no probados* que se contengan en una resolución judicial absolutoria, pues respecto de estos, y prescindiendo ya del aspecto sancionador, no queda vinculada la Administración, *toda vez que las normas y criterios sobre la prueba en el proceso penal y en el procedimiento administrativo de comprobación son radicalmente diferentes*, pues mientras en el proceso penal el acusado está amparado por el principio de presunción de inocencia, en el procedimiento administrativo de investigación y comprobación se aplica la inversión de la carga de la prueba que resulta inadmisibles en el proceso penal, de tal forma que elementos de prueba rechazados en el proceso penal, pueden resultar perfectamente válidos en el procedimiento administrativo de comprobación, máxime teniendo en cuenta que el fundamento del reproche en ambos [...] La aplicación de las anteriores consideraciones al supuesto que se enjuicia comporta que conforme al relato de hechos probados contenido en la sentencia absolutoria dictada por la Audiencia Provincial de Barcelona en fecha 9 de octubre de 2003, *la Inspección quedaba vinculada al único hecho que se declaraba probado, que es que el Sr. "Marcelino presentó ante la Hacienda Pública la declaración de las rentas percibidas en el año 1994", pero no quedaba vinculada a lo que se declaraba no probado a efectos penales que era que ocultara ingresos en ese periodo impositivo, y ello, se reitera, como consecuencia de la nulidad a efectos penales de la prueba documental aportada, por lo que la nulidad acordada limitaba su ámbito objetivo al proceso penal, pero sin vinculación alguna para la Administración en las posteriores actuaciones inspectoras a desarrollar, al no quedar impedida para la práctica de la oportuna regularización administrativa*. Quiere ello decir que la Administración tributaria, en el ejercicio de sus potestades, que únicamente quedan condicionadas por los hechos probados declarados como tales por los órganos de la jurisdicción penal, podía proceder, como ha hecho, a continuar el expediente y a dictar la oportuna liquidación tributaria a fin de establecer, consecuentemente, la deuda tributaria sobre la base de los criterios, principios y presunciones que rigen en ella y que el juzgador penal puede prescindir de aplicar. procedimientos es completamente distinto» (fundamento primero).

No compartimos el razonamiento expuesto ya que el hecho probado es claro e indubitado: la autoliquidación presentada por el obligado tributario fue correcta no resultando acreditada la ocultación de ingresos («*Marcelino, presentó ante la Hacienda Pública la declaración de las rentas percibidas en el año 1994, sin que conste probado que ocultó ingresos en ese periodo impositivo*»). Lo que lleva a cabo la sentencia de instancia (y avala el Tribunal Supremo), para refrendar la regularización inspectora, es una *descomposición del hecho probado* afirmando que el único elemento fáctico acreditado en sede penal es la declaración tributaria presentada por el contribuyente pero no la ocultación de ingresos, que pasa a ser (hipotético y supuesto) un *hecho no probado*, donde la Administración tributaria cuenta con libertad de acción. Como queda dicho, el hecho probado en sede penal forma una *unidad incontestable* («*Marcelino, presentó ante la Hacienda Pública la declaración de las rentas percibidas en el año 1994, sin que conste probado que ocultó ingresos en ese periodo impositivo*») y, por lo mismo, en nuestra opinión, no resulta aplicable a este caso el *razonamiento del hecho no probado*.

2.2. Cuestión distinta hubiera sido plantearse el *alcance del hecho probado* en el procedimiento de inspección reanudado, una vez devuelto el expediente. En otras palabras, el *hecho probado* ¿tiene un carácter absoluto e incontestable o, por el contrario, puede sostenerse que cuenta

con una *eficacia relativa*, pudiendo discrepar del mismo siempre que se fundamente en una *actividad probatoria complementaria y distinta* de la realizada en sede penal?

En este sentido, frente a una visión estricta de la prevalencia de los hechos declarados probados en el proceso penal, nada impediría que la Administración tributaria, partiendo (eso sí) de la fijación de hechos establecida por el juez penal, pueda apartarse de la misma siempre que se sirva de *medios de prueba distintos y alternativos* de los previamente anulados en la jurisdicción penal (planteamiento que, como hemos visto, ampara nuestro Tribunal Constitucional). Lo que no resulta posible (como ocurre en el caso aquí analizado) es trasladar, *mutatis mutandi*, el material probatorio de cargo, que ha sido anulado judicialmente, al procedimiento inspector con el objeto de que la regularización denunciada, que finalmente no prosperó en la vía penal, fructifique, sin más, en la esfera tributaria; pues (como ya hemos destacado) un material probatorio que no se ajusta a los cánones de legalidad establecidos en la normativa constitucional o procesal, necesariamente debe desplegar efectos en el orden fiscal.

Por ello, nada hubiera impedido que la Inspección hubiera utilizado el material probatorio *restante* (y distinto del anulado judicialmente) para acreditar la realidad que pretendía regularizar. Concretamente, a través de «las cartas remitidas por el Banco suizo "Credit Suisse"» (fundamento quinto). Ahora bien, en su condición de *documentos privados* y por aplicación del artículo 106.1 de la LGT, hubiera sido necesario someterlas a contradicción en el procedimiento inspector conforme a lo dispuesto en el artículo 326 de la Ley de Enjuiciamiento Civil (LEC)²². Lo que resulta criticable es precisamente lo que finalmente ha refrendado el Tribunal Supremo en la sentencia indicada: validar en sede tributaria el material probatorio de cargo invalidado por el juez penal.

En esta línea, cabría plantearse si con el *nuevo* material probatorio que, en su caso, se hubiera puesto de manifiesto en el procedimiento reanudado y del que resultara una cuota defraudada situada dentro del radio de acción del delito fiscal, subsistiría el deber de denunciar nuevamente (art. 180.1 LGT) o, por contra, con base en exigencias del *principio constitucional non bis in idem* (art. 25 CE), solo habría lugar a la regularización tributaria y administrativo-sancionadora; pues en el caso resuelto por la sentencia del Tribunal Supremo nos encontramos con una sentencia (de la Audiencia Provincial) firme en el orden penal que declaró la absolución del contribuyente procesado.

3. Por su parte, en la Sentencia del Tribunal Supremo de 7 de julio de 2011 (rec. de casación núm. 5417/2009 –NFJ043861–) se resuelve una regularización inspectora (y sancionadora) efectuada en régimen de estimación indirecta de bases imponibles, que trae causa de una instrucción penal que finaliza en *auto de sobreseimiento provisional* en el que se dispone que «[...] "los

²² Artículo 326 de la LEC: «1. Los *documentos privados harán prueba plena en el proceso*, en los términos del artículo 319, cuando su autenticidad no sea impugnada por la parte a quien perjudiquen. 2. Cuando se impugne la autenticidad de un documento privado, el que lo haya presentado podrá pedir el cotejo pericial de letras o proponer cualquier otro medio de prueba que resulte útil y pertinente al efecto. Si del cotejo o de otro medio de prueba se desprendiere la autenticidad del documento, se procederá conforme a lo previsto en el apartado tercero del artículo 320. Cuando no se pudiese deducir su autenticidad o no se hubiere propuesto prueba alguna, el tribunal lo valorará conforme a las reglas de la sana crítica. 3. Cuando la parte a quien interese la eficacia de un documento electrónico lo pida o se impugne su autenticidad, se procederá con arreglo a lo establecido en el artículo 3 de la Ley de Firma Electrónica».

datos obrantes en la causa *no permiten deducir la existencia de fraude tributario* en los términos a que se refiere el artículo 305 del CP, *que exige una cuota defraudada superior a los 15.000.000 pesetas, por lo que no siendo previsible que más compradores, de los que ya lo reconocieron en vía administrativa, manifiesten tener pagado un sobreprecio de manera opaca al vendedor-querrelado*, resulta procedente acordar el SOBRESEIMIENTO PROVISIONAL del artículo 641-1 de la LECrim., *en tanto tales extremos no queden objetivados, bien por prueba directa o bien por indirecta, pero admisible en el procedimiento penal con los requisitos y garantías que para este se establecen. No siendo suficientes a tal fin y por sí solos los indicios relativos a salidas de fondos, valoraciones hipotecarias etc.; que se recogen en el informe de la Inspección"»* (antecedente de hecho primero de la sentencia del Tribunal Supremo).

En este caso es patente que la prueba indiciaria establecida en el Informe Denuncia de la Inspección no es apta para acreditar la existencia de un fraude tributario por encima del *quantum* penal fijado en el artículo 305 del CP.

Devuelto el expediente y reanudado el procedimiento, la Inspección no duda en regularizar utilizando el mismo material probatorio que motivó el tanto de culpa; en particular, «cuando se reinician las actuaciones inspectores –comunicado el auto de sobreseimiento– la Inspección regulariza al contribuyente por el régimen de estimación indirecta. En cuanto al método de comprobación se acude finalmente al siguiente sistema: como *consta acreditado por la declaración de nueve compradores la diferencia de valor entre lo realmente pagado al vendedor* (la sociedad demandante) *y lo escriturado*, se calcula lo defraudado por este por metro cuadrado *y se extiende a la totalidad de los pisos vendidos en el ejercicio*, obteniendo finalmente la base imponible y la cuota. Posteriormente se impone a la entidad recurrente sanción por infracción tributaria grave» (fundamento primero).

Vemos, pues, como la inferencia desvirtuada en sede penal (consistente en entender que *en la totalidad de los pisos vendidos en el ejercicio* se ha producido un *sobreprecio* a partir de *nueve* operaciones de compraventa) despliega, sin otra actividad probatoria complementaria, plenos efectos en el ámbito tributario para liquidar y sancionar.

El Tribunal Supremo no duda en legitimar dicho proceder señalando que *«la declaración que se contiene en el auto de sobreseimiento, por tanto, tiene su ámbito objetivo en el correspondiente proceso penal, pero sin vinculación alguna para la Administración en las posteriores actuaciones inspectoras que pueda desarrollar, al no quedar impedida para la práctica de la oportuna regularización administrativa. Quiere ello decir que la Administración tributaria, en el ejercicio de sus potestades (que únicamente quedan condicionadas por los hechos probados declarados como tales por los órganos de la jurisdicción penal) podía proceder (como ha hecho) a continuar el expediente y a dictar la oportuna liquidación tributaria a fin de establecer, consecuentemente, la deuda tributaria sobre la base de los criterios, principios y presunciones que rigen en ella y de los que el juzgador penal puede prescindir, habida cuenta del mayor rigor de las exigencias probatorias en dicha sede y en los términos más arriba expuestos»* (fundamento primero).

Sin embargo, de nuevo no compartimos este razonamiento pues, en primer lugar, la inferencia presuntiva que sustentó la denuncia penal no solo ha sido invalidada (por insuficiente) por el juez

penal, sino que ha derivado una *certeza fáctica* que debe ser respetada por la Inspección: no ha resultado acreditado un *quantum defraudatorio* por encima de los 15.000.000 de pesetas. De manera que la Administración tributaria se encuentra vinculada a dicho hecho probado y, por lo mismo, solo podrá regularizar (y sancionar) por las nueve operaciones inmobiliarias que han resultado acreditadas (aunque no fueran suficientes para imputar un delito fiscal). Solo podría discrepar de la referida realidad fáctica si, tras la reanudación del procedimiento, hubiera desplegado *alguna actividad probatoria complementaria* que (esta vez sí) permitiera una regularización por importe mayor que, incluso, en el supuesto de que diera lugar a una regularización con trascendencia penal por superar el umbral del delito fiscal, obligaría, a su vez, a una nueva activación del tanto de culpa (art. 180.1 LGT), ya que en tal caso no cabría oponer el principio constitucional *non bis in idem*, puesto que nos encontramos ante un auto de sobreseimiento provisional y no ante una sentencia penal absolutoria firme²³.

Lo que en cualquier caso resulta reprochable es la práctica (sorprendentemente avalada por el Tribunal Supremo) consistente en utilizar el *mismo material probatorio* que no ha sido validado en sede penal para, acto seguido tras la devolución del expediente, regularizar en términos idénticos al Informe Denuncia que motivó el tanto de culpa, pues ello supone ir contra la realidad fáctica asentada por el juez penal (y, por ende, contra el principio de prevalencia de la jurisdicción penal en la fijación de hechos). Repárese, por otra parte, que la *prueba indiciaria tributaria* debe responder a los *mismos cánones de constitucionalidad* que la *prueba indiciaria penal* y si esta (la penal) no lo ha superado, generando un hecho probado (no hay una defraudación superior a los 15.000.000 de pesetas); este (el hecho probado), con mayor motivo, debe ser respetado en la esfera tributaria, al menos como regla de principio. En consecuencia, si la Inspección pretende desvirtuar la realidad fáctica sentada por el juez penal, deberá desplegar una actividad probatoria complementaria a la que originó la denuncia inicial.

VII. LA SIMULACIÓN, ¿UNA CUESTIÓN FÁCTICA O JURÍDICA A EFECTOS DE UNA POSIBLE VINCULACIÓN DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA A LO DECLARADO EN SEDE PENAL?

1. La simulación se encuentra expresamente prevista como instituto regularizador en la esfera tributaria (*ex art. 16 LGT*) que, en su caso y siempre que se den los presupuestos legales ne-

²³ Y así lo ratifica el Tribunal Supremo en su Sentencia de 20 de noviembre de 2014 (rec. 3850/2012 –NFJ056897–): «cuando se llega a la absolución al no haberse apreciado la existencia de delito, *nada impide para que la Administración Tributaria pueda iniciar o continuar sus actuaciones* pero ha de atenerse a los hechos que los Tribunales penales hubieran considerado probados, aunque su valoración no vincula a la Administración, salvo que exista la declaración expresa de no haber existido los mismos» (fundamento quinto. No obstante, repárese que se trata de una sentencia con dos votos particulares). Crítico con este planteamiento, MARTÍN QUERALT al preguntarse que «¿no estaremos minusvalorando un principio esencial en virtud del cual aquello que no ha podido ser probado no existe en derecho? ¿No es eso, acaso, lo que ocurre en la Sentencia del Tribunal Supremo de 20 de noviembre de 2014? ¿Cómo puede fundamentarse la adecuación a derecho de una liquidación tributaria por unos beneficios que penalmente se consideran como no probados? (Cfr., MARTÍN QUERALT, J.: «La regularización tributaria sobre hechos no probados en vía penal», *Tribunal Fiscal*, núm. 277/2015, págs. 6 y 7).

cesarios, puede generar expedientes susceptibles de remisión a la esfera penal por la existencia de indicios de delito contra la Hacienda Pública²⁴.

Admitida la posible relevancia «penal» de cualquier acto simulado, aquí se trata de dilucidar si es posible que el instituto de la simulación pueda recibir una calificación dispar en función del orden ante el que nos encontremos. O si, por el contrario, hay un concepto único de simulación común a todo el ordenamiento. Concretamente, si puede haber una simulación tributaria que no se corresponda con lo previamente declarado en el ámbito penal.

Para abordar esta cuestión es ilustrativa la Sentencia de la Audiencia Nacional de 11 de noviembre de 2013 (rec. núm. 416/2011 –NFJ052696–), en la que se analiza una regularización inspectora por simulación relativa de un grupo empresarial²⁵.

Para la Inspección la organización descrita del grupo refleja una operativa simulatoria en forma de persona interpuesta que, sin embargo, no se ajusta con lo que se sostiene la jurisdicción penal, que ha descartado de manera indubitada, la existencia de simulación en dicho grupo. Así, la Audiencia Nacional transcribe la fundamentación del auto de la Audiencia Provincial de Madrid, de archivo y sobreseimiento de la causa penal²⁶.

²⁴ De hecho el Tribunal Constitucional, frente a otros mecanismos antielusorios (como el fraude de ley, actual conflicto en aplicación de la norma tributaria, previsto en el art. 15 de la LGT), que tienen vedada la activación de la denuncia penal, ha refrendado la idoneidad «penal» de la simulación llevada a cabo en el plano fiscal, «toda vez que, mientras que la simulación negocial entraña como elemento característico la presencia de un engaño u ocultación maliciosa de datos fiscalmente relevantes, en el fraude de ley tributaria no existe tal ocultamiento, puesto que el artificio utilizado salta a la vista» (STC 120/2005, de 10 de mayo, fundamento cuarto –NFJ019865–).

²⁵ «[...] En el acuerdo de liquidación se describe la operativa del grupo señalando que Cit Group se dedica a la financiación de clientes de empresas fabricantes y distribuidores de equipos informáticos. Cuando un cliente está interesado en obtener la financiación necesaria para la puesta a disposición de un equipo, el proveedor correspondiente en virtud de los acuerdos globales de financiación acude al grupo CIT para que se instrumente una solución financiera que permita al cliente final disponer del uso del equipo. En el caso del mercado español la solución financiera adoptada por el grupo conlleva que los equipos informáticos sean adquiridos por Cit Group Finance (Ireland) y los arrienda a Cit Group (Hungary) para que a su vez esta los ceda en arrendamiento a las entidades Newcourt Financial ESPAÑA SA o Newcourt Finance (France) (cada una especializada en determinado tipo de equipamiento) quienes a su vez los ceden en arrendamiento a los clientes finales todos ellos situados en España.

En el acuerdo de liquidación se razona que esa estructura operativa del grupo CIT es constitutiva de un supuesto de simulación relativa y en concreto que son simuladas tanto las operaciones de arrendamiento de equipos informáticos del contribuyente Cit Group Finance (Ireland) a la sociedad interpuesta Cit Group Finance (Hungary) como el subarrendamiento de los mismos de la sociedad húngara a las entidades residentes en España siendo el hecho imponible real el arrendamiento de los bienes muebles de CIT Group Finance Ireland directamente a Newcourt Financial España SA) debiendo obviarse la interposición de Cit Group Finance (Hungary) en dicha operación. Así se indica que se ha introducido en el circuito económico lógico entre ambos operadores una tercera entidad residente en Hungría que no pasa de ser una mera sociedad interpuesta que no realiza en realidad operación efectiva alguna todo ello con la finalidad de aparentar unas operaciones de arrendamiento de bienes muebles con el objeto de sustraer a la tributación por el Impuesto sobre la Renta de No Residentes las rentas obtenidas por el arrendamiento de unos equipos informáticos a entidades residentes en España por parte de una entidad Cit Group Finance (Ireland) residente en Irlanda (obligado tributario)» (fundamento cuarto).

²⁶ «[...] Pues bien en el recurso se destaca como indicio de la existencia de simulación una supuesta falta de transparencia en las operaciones controvertidas y la inexistencia de Cit Hungary como entidad con realidad económica y operaciones

En consecuencia, es claro que en sede penal no se apreció la simulación denunciada lo que, con posterioridad, no evitó la continuación de la actuación inspectora que vino sosteniendo (haciendo caso omiso del pronunciamiento penal) la existencia de una simulación parcial relativa en CIT Hungary. La Audiencia Nacional refrenda la regularización inspectora posterior sobre la base de la que la simulación responde a una interpretación de las normas tributarias que queda a extramuros de la necesaria vinculación a los hechos probados²⁷.

1.1. Una conclusión se extrae de este planteamiento: es perfectamente posible (y legal) hablar de dos realidades distintas a partir de una misma base fáctica; en otras palabras, a efectos penales

comerciales reales. Examinadas las actuaciones se observa que las sociedades querelladas a requerimiento de la Inspección Tributaria *aportaron los contratos originales que regulaban las operaciones cuestionadas por la AEAT*, redactados en inglés que fueron traducidos al castellano por Cit Group. *También queda acreditado que la parte querellada en sus escritos de fecha 30-04 u 17-06-2009 adjuntó diversos documentos acreditativos de la realización de actividades económicas y empresariales por parte de Cit Hungary en Hungría con el consecuente devengo.* También se acredita que *la sociedad húngara había declarado y satisfecho en Hungría las cantidades correspondientes al impuesto de sociedades de los años 2001 a 2007, IVA desde el año 2001 hasta el 2008 y al impuesto municipal pagado desde el 2001 a 2008.* De la abundante prueba documental que obra en la causa se acredita que *Cit Hungary obtuvo beneficios sujetos a tributación en Hungría en los ejercicios que son objeto de esta causa, y que dicha compañía ha sido objeto de inspección por las autoridades tributarias de Hungría.* En consecuencia, de las declaraciones prestadas por los imputados en el juzgado de instrucción y de los documentos que obran en la causa se infiere que *la sociedad Cit Hungary tiene entidad comercial y de negocio por las actividades empresariales realizadas en Hungría y ha obtenido beneficios en virtud de los contratos de arrendamiento de servicios suscritos entre las mercantiles irlandesa, húngara y española»* (fundamento quinto).

²⁷ «[...] lo que no vincula a esta Sala son las conclusiones alcanzadas por la jurisdicción penal sobre la inexistencia de simulación *ya que la existencia o no de simulación no es un hecho sino una calificación jurídica.* La calificación jurídica dada a los hechos probados no vincula a la Administración Tributaria ni a los órganos jurisdiccionales que revisen la actuación [...] Ciertamente *algunos de los hechos en los que se basa la Inspección para considerar que existe simulación contradicen los hechos declarados probados en las resoluciones judiciales penales que ha declarado que Cit Group (Hungary) es una entidad real residente en Hungría que realiza una actividad económica y empresarial en Hungría y que Cit Group Hungary obtuvo beneficios en virtud de los contratos de arrendamiento y de servicios suscritos entre las distintas entidades del grupo CIT [...]* Es importante subrayar que *el hecho de que Cit Group Hungary haya desarrollado una actividad real y que las operaciones desde la perspectiva mercantil sean legales y hayan sido declaradas a la Administración tributaria desde su inicio impide hablar de simulación absoluta,* (que requiere que se haya creado un apariencia jurídica que sirve para encubrir una realidad, lo que no sucede en este caso en que no hay apariencia jurídica ya que las operaciones se han realizado). Ahora bien la existencia real de las operaciones si bien impide hablar de simulación absoluta *no impide la calificación de la operación como simulación relativa cuando tras la voluntad declarada existe una causa real de contenido o carácter diverso.* Es consciente esta Sala que si bien en el plano teórico *existe una delimitación entre la figura de la simulación y el fraude de ley* (ahora denominado conflicto en la aplicación de la norma) *lo cierto es que en la práctica existen supuestos que es compleja su calificación [...]* En este caso, *la recurrente no da una razón que convenza a esta Sala acerca del valor añadido que tiene la introducción en el entramado empresarial de la empresa Cit Group (Hungary) LTD y por qué desde el 1 de octubre de 2001, las filiales españolas de la anterior Newcourt Financial España SA Y Newcourt Finance France SNC en vez de arrendar los equipos adquiridos a clientes españoles, tributando en España por impuesto de sociedades, como habían venido haciendo hasta esa fecha, pasaron a operar a través de la interposición de una sociedad húngara de modo que las filiales españolas, una vez adquirida la propiedad de los equipos y en el momento en que los arrendaban a clientes españoles, le transferían la propiedad de los mismos a Cit Group Finance (Ireland) la cual los volvía a arrendar –por el mismo precio que el cliente español se obligaba a abonar– a la entidad Cit Group (Hungary) LTD y en ese mismo instante la entidad húngara subarrendaba los equipos a la entidad española por el mismo precio»* (fundamento quinto).

puede no existir simulación alguna y, en cambio, a efectos fiscales, se puede sostener lo contrario. Ahora, ahondemos en las raíces de semejante posicionamiento. Y la razón se encuentra en la última doctrina de la Sala Tercera del Tribunal Supremo que no ha dudado en otorgar una relevancia puramente *jurídica* a la existencia o no de simulación que, en última instancia, deja la puerta abierta a calificaciones tributarias *autónomas* y *desconectadas* de lo declarado en sede penal²⁸.

2. Sin embargo, en nuestra opinión, 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. Y en el caso analizado por la Sala Tercera del Tribunal Supremo, la jurisdicción penal fue tajante:

«[...] El paso que se da de las sociedades a D. Heraclio es un camino tortuoso en cuanto a las transmisiones de unas sociedades a otras, pero *todos los actos son legales y además están declarados* a la Administración tributaria desde su inicio, como la declaración del impuesto del patrimonio que ha sido aportada al acto del juicio oral. Así pues, *se ha pagado la menor cantidad posible de impuestos* al realizar una transmisión de unos bienes que se poseían a otra empresa, *pero el pago de las mismas ha quedado diferido en el tiempo*, ya que cuando las acciones que Aribéricos posee todavía en Ariberia, Ibverhormigones Transcentro y Graveras del Centro sean vendidas tributarán al tipo que corresponda por la venta de acciones y por los derechos que produjeron en su día. Y *cuando las sociedades de inversión mobiliaria repartan beneficios también tributarán en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas que reciba el beneficio*» (fundamento tercero).

Por tanto, es claro (frente a la argumentación final del Tribunal Supremo en su Sentencia de 29 de octubre de 2012) que la jurisdicción penal ha validado los hechos realizados por el obligado tributario («todos los actos son legales y además están declarados») y la operación en todo caso ha sido creada para diferir la tributación, que en modo alguno habilita el «levantamiento del velo» de las sociedades a la persona.

²⁸ Así, la Sentencia del Tribunal Supremo de 29 de octubre de 2012, recurso de casación núm. 3781/2009 –NFJ049327– (invocada por la Sentencia de la Audiencia Nacional aquí analizada), 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 someterseles, 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» (fundamento quinto).

VIII. EN LAS INSTRUCCIONES PENALES QUE HAN FINALIZADO CON AUTO DE SOBRESEIMIENTO, ¿HAY VINCULACIÓN A LOS HECHOS PROBADOS?

1. No es infrecuente que los presuntos delitos fiscales denunciados por las Administraciones tributarias finalicen, no a través de sentencia absolutoria, sino por auto de sobreseimiento. En tales casos, ¿cuál es el grado de *vinculación fáctica* de aquellas a lo dispuesto en sede penal?

Para analizar esta cuestión hay que referirse en primer lugar al marco regulador de los autos de sobreseimientos, previsto en los artículos 634 a 645 de la LECrim. A estos efectos hay que distinguir dos tipos de archivo por esta causa, a saber:

- a) El *sobreseimiento libre* que ocurrirá cuando la autoridad judicial considera que ni siquiera hay indicios de delito en la conducta denunciada; en nuestro caso de delito fiscal²⁹.
- b) El sobreseimiento provisional, que acaecerá cuando en la instrucción penal si bien se aprecia una conducta que, en principio, puede revestir la calificación de delictiva; la misma no cuenta al menos con el caudal probatorio mínimo para su enjuiciamiento penal³⁰.

2. En una primera aproximación pudiera pensarse que en los autos de sobreseimiento no existe, con propiedad, una declaración de hechos probados (circunscrito únicamente a sentencias penales) y, en consecuencia, no habría vinculación fáctica alguna para la Administración denunciante. Esta visión implicaría que lo actuado en sede penal carecería de virtualidad una vez devuelto al expediente en vía administrativa³¹.

²⁹ Artículo 637 de la LECrim.: «Procederá el sobreseimiento libre: 1.º Cuando no existan indicios racionales de haberse perpetrado el hecho que hubiere dado motivo a la formación de la causa. 2.º Cuando el hecho no sea constitutivo de delito. 3.º Cuando aparezcan exentos de responsabilidad criminal los procesados como autores, cómplices o encubridores».

³⁰ Artículo 641 de la LECrim.: «Procederá el sobreseimiento provisional: 1.º Cuando no resulte debidamente justificada la perpetración del delito que haya dado motivo a la formación de la causa. 2.º Cuando resulte del sumario haberse cometido un delito y no haya motivos suficientes para acusar a determinada o determinadas personas como autores, cómplices o encubridores».

³¹ Y que, no obstante, ha venido sosteniendo la Audiencia Nacional, entre otras, en Sentencia de 12 de noviembre de 2009 (rec. núm. 193/2006 –NFJ036949–): «La declaración que se contiene en el *auto de sobreseimiento*, por tanto, tiene su ámbito objetivo en el correspondiente proceso penal, pero *sin vinculación alguna para la Administración* en las posteriores actuaciones inspectoras que pueda desarrollar, al no quedar impedida para la práctica de la oportuna regularización administrativa [...] solo son vinculantes los "hechos declarados probados" por las resoluciones recaídas en la jurisdicción penal; desde luego *no puede afirmarse que lo sean las declaraciones contenidas en un auto que no solo no contiene una declaración de hechos probados*, sino que ni siquiera cierra la posibilidad de que –en sede penal– puedan practicarse nuevas diligencias que conduzcan a la reapertura de la investigación» (fundamento cuarto). En los mismos términos, la Sentencia de la Audiencia Nacional de 2 de julio de 2009, rec. núm. 218/2006, fundamento tercero –NFJ036240–. *Vid.*, también, la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia [TSJ] de Asturias núm. 1294/2006, de 13 de julio, fundamento primero –NFJ024663–).

Sin embargo, esto no puede producirse sin más, ni antes con la regulación que ordenaba paralizar la actuaciones (*ex arts. 77.6 LGT/1963 y 180.1 LGT/2003*), ni con la actual normativa que obliga, como regla general, a dictar *liquidación tributaria vinculada al delito*; pues qué duda cabe de que en fase instructora se ha desplegado una actividad probatoria que indudablemente ha perfilado el criterio del juez penal para sobreseer y que, por lo mismo, no puede pasar desapercibida para la Administración tributaria. En este sentido, el artículo 257.2 de la LGT distingue a estos efectos dos hipótesis:

- a) Que en el *proceso penal* no se aprecie delito fiscal «por inexistencia de la obligación tributaria», una situación que en la mayoría de los casos se aproximaría a situaciones de sobreseimiento libre (siempre que no hubiera existido vista oral); pues habría que concluir que el obligado tributario denunciado habría actuado correctamente desde todo punto de vista (penal y fiscal); en cuyo caso se procederá a la anulación de la liquidación vinculada al delito (art. 257.2 b) LGT).
- b) Que en el *proceso penal* no se haya apreciado la existencia de delito fiscal por un motivo distinto al anterior (normalmente, basado en la falta o insuficiencia de material probatorio de cargo). Estos supuestos, en fase de instrucción, habrán finalizado por auto de sobreseimiento provisional. En cuyo caso se decretará la retroacción de actuaciones al momento anterior en que se dictó la propuesta de liquidación vinculada al delito (lo cual implica, a su vez, la nulidad de la liquidación vinculada al delito que en su día se hubiera dictado), «teniendo en cuenta los hechos que el órgano judicial hubiese considerado probados» (art. 257.2 c) LGT).

Vemos que en los dos supuestos el legislador fiscal establece una *correa de transmisión* entre la esfera penal y la tributaria en la que lo fundamental es la previa existencia de un «proceso penal» (y no de una sentencia), que haya finalizado con una «resolución firme» (art. 257.2 c) LGT). Por tanto, si bien en los autos de sobreseimiento no hay, en puridad, una declaración de hechos probados³², lo cierto es que no se puede prescindir *de plano* de lo actuado en sede de instrucción; máxime cuando el auto dictado es de sobreseimiento libre, en los que la sujeción será de mayor intensidad respecto de los autos de sobreseimiento provisional, en los que sí habrá un mayor margen de discrecionalidad para la Administración tributaria; puesto que «*así como pueden asimilarse a las sentencias absolutorias penales a los autos de sobreseimiento libre* (tanto cuanto se hubieren dictado por concurrencias de cualquiera de las causas que señala el art. 637 de la LECrim., como cuando procede por estimación del artículo de previo pronunciamiento, conforme al artículo 675 de la misma ley, en los casos previstos en los números 2.º, 3.º y 4.º del art. 666), *no ocurre lo mismo con los autos de sobreseimiento provisional*, que no producen efectos de cosa juzgada y que además (desde luego en el caso presente así ocurre) no contiene hechos probados» (STS, Sala 3.ª, de 7 de julio de 2011, rec. de casación núm. 5417/2009, fundamento cuarto –NFJ043861–).

³² En este sentido, *vid.*, Sentencia de la Audiencia Nacional 36/2016, de 21 de enero (rec. núm. 177/2013 –NFJ062292–), fundamento cuarto.

3. Buen ejemplo de lo razonado hasta el momento es la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) de 14 de septiembre de 2006 (R. G. 2003/2004 –NFJ025431–), donde tras la activación del tanto de culpa y la incoación de diligencias previas que culminaron en un auto de sobreseimiento libre, la Administración tributaria denunciante, después de la devolución del expediente, regulariza en los mismos términos de la denuncia inicial. Sin embargo, el TEAC no refrenda tal proceder y procede a valorar la labor probatoria desplegada en sede penal, que motivó el sobreseimiento:

«[...] hemos de hacer mención, por su trascendencia, del escrito que el abogado del Estado dirigió a la Inspección Regional de ..., reproducido con anterioridad. *En él se reconoce, a la vista de las diligencias judiciales practicadas y de su sobreseimiento, no tener seguridad de la imputación de la actividad a la persona física inspeccionada y que cabe la posibilidad de que las operaciones fueran imputables a esta persona jurídica* que remitía los faxes de órdenes de transferencia. Por todo lo anterior ha de concluirse que a la vista de los antecedentes disponibles *no puede admitirse como suficientemente probada la imputación al reclamante de las operaciones empresariales en que la Inspección fundamenta sus liquidaciones*» (fundamento cuarto).

4. Repárese que lo que estamos sosteniendo es la imposibilidad de que la Administración tributaria pueda desentenderse de lo actuado en la instrucción, ya que deberá (aunque no se encuentren articulados, en rigor técnico, como hechos probados) valorar y atender a la base fáctica acreditada en la fase sumarial. A partir de ahí (es decir, con respecto a los hechos acreditados penalmente) sí contará con libertad para regularizar fiscalmente, conforme tiene reconocido el Tribunal Supremo³³, en doctrina que poco a poco va calando en los tribunales³⁴.

³³ Y esto es precisamente lo que cabalmente razona el Tribunal Supremo (Sala 3.ª) en su Sentencia de 28 de noviembre de 2011 (rec. casación núm. 3275/2009 –NFJ045424–): «[...] el Juzgado de Instrucción n.º 1 de Torrent *acordó el sobreseimiento* del procedimiento penal por considerar que *las diversas sociedades implicadas no formaban un grupo y debían responder por separado*. No incluye mayores precisiones y mucho menos nada que pueda ser considerado como una declaración de hechos probados. *No se afirma en dicha resolución que los gastos documentados por la empresa aquí recurrente y que dice haber satisfecho a don Joaquín se hubieren realmente realizado. Tampoco lo contrario*. Se limita a exponer, insistimos, que las compañías implicadas no constituían un grupo y que, por ende, cada una debía responder por separado de los eventuales incumplimientos de sus obligaciones para con la Hacienda Pública, no dándose, por tanto, el tipo del artículo 305 del Código Penal [...] En suma, *nada impedía a la Administración reanudar las actuaciones a partir del sobreseimiento*, pues ya no existía prejudicialidad penal, y *continuar con la comprobación de los ejercicios inspeccionados [...], indagando la realidad de los gastos aducidos por TECNURE, S.A. La Inspección tenía total libertad para llevar a cabo la calificación que considerase oportuna respecto de los hechos investigados y exigir la acreditación de los gastos* que puso de manifiesto el sujeto pasivo e incoar el correspondiente expediente sancionador por unos acontecimientos que, a la vista del sobreseimiento, no habían sido objeto de enjuiciamiento en sede penal [...] *la jurisdicción penal* no afirmó que las facturas respondieran a la realidad y no fueran falsas, se limitó, mucho más modestamente, a *indicar que no había grupo de empresas y que, en consecuencia, el tipo del artículo 305 del Código Penal no se había producido. Ninguna resolución se pronunció en el orden penal acerca de la realidad de los gastos que las facturas dicen documentar*» (fundamentos segundo y tercero).

³⁴ En este sentido, la Sentencia del TSJ de Murcia núm. 126/2014, de 17 de febrero (NFJ054502), concluye que «la prueba más importante para llegar a tales conclusiones consiste en el *Auto* de fecha 28 de noviembre de 2010 dictado

IX. CONTENIDO Y LÍMITES DE LA VINCULACIÓN DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA A LOS HECHOS PROBADOS

1. El artículo 257 de la LGT regula los efectos en sede tributaria de lo dispuesto y acordado en vía penal. Concretamente, su apartado primero establece que «la liquidación dictada por la Administración tributaria [...] se ajustará a lo que se determine *finalmente* en el proceso penal en relación con la *existencia* y la *cuantía* de la defraudación». Para, acto seguido, distinguir distintas situaciones:

- a) En sede penal se constata una «cuota defraudada *idéntica* a la liquidada en vía administrativa» (art. 257.2 a) LGT); en cuyo caso no plantearán problemas desde la perspectiva de los hechos probados, pues la liquidación vinculada al delito es correcta.
- b) La jurisdicción penal ha concluido que el comportamiento denunciado no reviste los caracteres de delito fiscal «por inexistencia de la obligación tributaria»; ordenando la anulación pura y simple de la liquidación penal (art. 257.2 b) LGT). En esta hipótesis tampoco se suscita problemática alguna con relación a los hechos probados ya que lo acreditado en la vía penal es la inexistencia de hecho punible en el (presunto, en su día, y ahora inexistente) delito fiscal denunciado. Repárese que el mandato legal es claro y taxativo y no deja margen de maniobra alguno a la Administración tributaria que estará obligada a anular la liquidación y proceder a las devoluciones oportunas; sin posibilidad de reanudar actuaciones tributarias complementarias con el objeto de levantar una regularización alternativa.

por el Juzgado de Instrucción n.º 4, que investigaba el presunto delito fiscal cometido por la recurrente en el ejercicio 2004 *por hechos similares a los presentes* (Diligencias Previa 2353/2007), en el cual desestima el recurso de reforma interpuesto por el Ministerio Fiscal contra el Auto de sobreseimiento anterior. *Para llegar a tal conclusión tiene en cuenta una serie de hechos que considera probados que deben tener un reflejo tanto en la vía administrativa* (art. 180.3. 1 LGT), *como en esta judicial*, máxime teniendo en cuenta que dicha resolución es consentida y firme, según afirma la actora sin contradicción por parte de la Administración demandada» (fundamento tercero). O más recientemente, el TSJ de Valencia en su Sentencia núm. 209/2016, de 22 de marzo –NFJ063917–, al afirmar que «si bien esa es una de las razones de la *resolución de archivo* (concretamente la recogida en el fundamento de derecho tercero del *auto* dictado con fecha 20.7.2009 por el Juzgado de Instrucción n.º 9 de Alicante), no lo es menos que *existen otras razones conveniente y extensamente expuestas en dicho auto que conducen al Juzgador a decretar el sobreseimiento libre de la causa* por apreciar que los hechos imputados no son constitutivos de delito [...] El Juzgador se encarga de recalcar que las consideraciones contenidas en el transcrito fundamento de derecho *impiden apreciar el delito fiscal y también los de falsedad y malversación* que también se denunciaban (último párrafo del mismo fundamento jurídico), subrayando en el siguiente fundamento de derecho –el quinto– que *el sobreseimiento que se decreta no es meramente provisional, sino libre*, al amparo de la causa 2.ª del artículo 637 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal y por no ser los hechos imputados constitutivos de delito. En definitiva, que *en la jurisdicción penal se ha determinado en resolución judicial firme la falta de prueba de los hechos allí denunciados, que son exactamente los mismos que aquí tratan de soportar la liquidación provisional recurrida, con lo que, en aplicación del instituto de la cosa juzgada penal* (recuérdese que nos encontramos ante un auto de sobreseimiento libre –que, por tanto y como las sentencias absolutorias, produce este efecto–), *no cabe sino concluir con la anticipada estimación de este motivo*, el que determina que hayamos de proceder a la anulación de la liquidación provisional y, como consecuencia derivada, del acuerdo sancionador» (fundamento tercero).

- c) Los Tribunales penales han determinado la inexistencia de la conducta delictiva denunciada pero por un motivo distinto de la inexistencia de obligación tributaria (ya sea porque la prueba de cargo no es bastante para condenar, porque, conforme a criterios penales, no se llega al mínimo defraudatorio, etc.). En tales casos, la LGT ordena la retroacción de actuaciones «*teniendo en cuenta los hechos que el órgano judicial hubiese considerado probados*» (art. 257.2 c) LGT). Es aquí, por tanto, donde aparece y proyecta sus efectos la prevalencia fáctica de la jurisdicción penal sobre otros órdenes y, por lo mismo, como derivada, la sujeción a los hechos probados. Ahora bien, ¿cuál es su contenido y alcance?

2. Esta vinculación fáctica cuenta con una doble vertiente, *negativa y positiva*. La primera veta cualquier regularización tributaria que contradiga los *hechos probados* en sede penal. Por el contrario, la perspectiva positiva permite que la Administración tributaria, una vez devuelto el expediente, pueda regularizar en un sentido que no se oponga a la base fáctica establecida por los Tribunales penales. Como tiene reconocido la Audiencia Nacional, «la vinculación de la Administración a los hechos declarados probados por una sentencia penal [...] no solo puede ponerse de manifiesto como un límite puramente negativo, en la medida en que la ley impone a aquella una *interdicción absoluta de ejercer sus potestades contrariando los hechos probados*, sino también puede consistir en una *habilitación*, aun cuando lo fuera implícita, en caso de que tales hechos probados, determinantes de una sentencia penal no condenatoria –o auto de sobreseimiento o archivo– *permitan la regularización de que se trate, por no ser inconciliables*, dados sus términos, con la existencia de elementos de convicción suficientes para proceder a determinar la deuda tributaria y exigírsela al obligado tributario» (Sentencia de 9 de febrero de 2011, rec. núm. 44/2008, fundamento séptimo –NFJ042054–). Y esto es así porque «las declaraciones de hechos probados efectuada en una causa penal *tienen valor de hecho constatado y fehaciente*; es decir, tal hecho ha ocurrido en la realidad» (Sentencia TSJ Navarra núm. 392/2005, de 20 de abril, fundamento tercero –NFJ020684–).

2.1. Ahora bien, ¿cómo deben interpretarse los hechos probados en sede tributaria? ¿Es posible efectuar una *interpretación extensiva* de los mismos permitiendo inclusive una regularización complementaria posterior? O, por el contrario, solo es posible llevar a cabo una *interpretación estricta y formal*; de manera que la Administración tributaria deberá ajustarse escrupulosa y fielmente a los hechos fijados en la esfera penal; de forma que toda interpretación que fuera más allá del tenor literal de los hechos probados estaría vedada constitucionalmente por infracción del principio constitucional de prevalencia de la jurisdicción penal en la determinación de los hechos probados. Y, en este sentido, nuevamente la Audiencia Nacional razona certeramente al subrayar que «los hechos probados de la sentencia penal una prohibición, ya consistan en una *habilitación* [...] son los hechos que la sentencia declara formalmente probados, concepto que *no admite una interpretación extensiva en contra del administrado* [...] la vinculación que producen los hechos probados no solo es predicable, conforme a una conocida jurisprudencia, del contenido estricto del apartado que, bajo la rúbrica de "hechos probados", ha de reflejarse formalmente en toda sentencia penal, sino que debe extenderse, en rigor, *a toda afirmación fáctica contenida en la resolución*, se encuentre en ese lugar o en cualesquiera otros pasajes de la sentencia, incluida la fundamentación jurídica, en la que *se exprese una evidencia acerca de los hechos acaecidos*

o de la valoración de la prueba instrumentada respecto a estos» (Sentencia de 21 de mayo de 2009, recaída en el rec. 384/06), *ese criterio únicamente se refiere a hechos reflejados de forma clara y precisa, y a una valoración o calificación inequívoca de tales hechos, aunque no figure en el lugar reservado a ellos [...] pero no es admisible que se tomen como hechos probados las conjeturas, observaciones o valoraciones que la sentencia contiene*, con un grado mayor o menor de incertidumbre, máxime si no se localizan en el espacio de la resolución reservado a tal fin» (Sentencia de 9 de febrero de 2011, rec. núm. 44/2008, fundamento séptimo –NFJ042054–).

En consecuencia, «los hechos declarados probados por la sentencia penal *sí vinculan y median la liquidación resultante [...] estos hechos impiden que la Administración tributaria se exceda a la hora de proceder a la regularización tributaria de la entidad [...] la vinculación a los hechos probados únicamente permite a la Administración tributaria la regularización tributaria del sujeto pasivo dentro de los límites cuantitativos fijados por dicha sentencia penal*» (Sentencia de la Audiencia Nacional de 21 de junio de 2012, rec. núm. 375/2009, fundamento cuarto –NFJ047547–).

Por tanto, la sujeción a los *hechos probados* debe efectuarse de manera *estricta e incondicional* por parte de la Administración y, por lo mismo, cualquier elemento de la regularización tributaria vinculada al delito que no se ajuste a la descripción fáctica acreditada en el orden penal deberá anularse (en el caso de que se hubiera dictado liquidación) o no materializarse (en el supuesto de que no se hubiera dictado liquidación). Sin embargo, en todo lo que se refiera a hechos que no puedan incardinarse bajo el paraguas del *hecho probado*, la Administración tributaria contará con *libertad regularizatoria* siempre, claro está, que cuente con los medios de prueba que los sustentan³⁵.

2.2. Queda claro, por tanto, que la Administración tributaria, a resultas de un resultado absoluto en sede penal, debe ajustarse estrictamente (sin efectuar interpretaciones extensivas en perjuicio del obligado tributario) a los hechos probados. Ahora bien, ¿es posible que en la fase posterior, de re-

³⁵ Y esto es lo que ocurre y se avala en la Sentencia de la Audiencia Nacional de 9 de marzo de 2009 (rec. núm. 952/2006 –NFJ035739–), «la actora parece partir de un hecho que no se ha producido, cual es que en la jurisdicción penal haya recaído resolución que contenga un relato declarativo de hechos probados. Efectivamente, *la Inspección*, en el curso de las actuaciones de comprobación e investigación, *entendió que la entidad sujeto pasivo formaba parte de un grupo de empresas pertenecientes al mismo sector de actividad*, habiéndose documentado operaciones falsas e inexistentes, por lo que, con suspensión de las actuaciones, dio traslado a la jurisdicción penal, al entender que podía concurrir delito contra la Hacienda Pública. *El Juzgado de Instrucción que conoció de las actuaciones consideró que las diversas sociedades a las que afectaba la inicial imputación no formaban un grupo de empresas, por lo que, en su caso, debían responder por separado*, estimando que no era de apreciar delito contra la Hacienda Pública, por lo que procedió al sobreseimiento y archivo de las actuaciones, *sin entrar a examinar la validez ni la autenticidad de los documentos remitidos por la Administración tributaria* ni, en concreto, las facturas que aparecen emitidas por C... D... Así pues, *no existe tal declaración de hechos probados* a la que haya de someterse la Administración tributaria ni existió un procedimiento penal por posible delito de falsedad documental, en el que se dictase pronunciamiento alguno al respecto. En consecuencia, tras el archivo de las actuaciones penales, *la Administración Tributaria podía continuar las actuaciones sin sujeción a una declaración de hechos probados que no existió, salvo en lo que se refiere a la no existencia de un grupo de empresas*, a los efectos de la apreciación de su actuación concurrente en la comisión de delito contra la Hacienda Pública» (fundamento segundo). En parecidos términos, la Sentencia del TSJ de Andalucía núm. 545/2012, de 26 de abril, fundamento segundo (NFJ049094).

troacción de actuaciones, desarrolle una *actividad indagatoria complementaria* que pueda contradecir lo acreditado en la jurisdicción penal? En otras palabras, ¿los hechos probados se encuentran *blindados* y, por ende, *inmunes* a cualquier actividad comprobada posterior de los órganos tributarios?

La respuesta a esta cuestión debe partir de las exigencias de la seguridad jurídica. El hecho probado, una vez que han adquirido firmeza las resoluciones judiciales penales que lo sustentan, se convierte en *inatacable* por la Administración tributaria; esta se encuentra obligada a regularizar en coherencia y concordancia con el mismo; debiendo quedar vedada cualquier actuación complementaria posterior tendente a discutirlo o desvirtuarlo. No obstante, se trata de una cuestión abierta que cuenta con algunos pronunciamientos que, *obiter dicta*, no excluyen esta actividad investigadora complementaria³⁶.

X. LA VINCULACIÓN A LOS HECHOS PROBADOS VEDA CUALQUIER INTERPRETACIÓN EXTENSIVA DE LOS MISMOS

Ya hemos visto que la vinculación de la Administración tributaria a los hechos probados debe ser *estricta e incondicional*. De manera que podrá (o, mejor dicho, deberá) liquidar una vez que le sea devuelto el expediente pero con sometimiento a unas coordenadas fácticas precisas (los hechos probados). Ello implica que en modo alguno podrá ir más allá de los hechos acreditados en sede penal para ampliar el círculo de posibles responsables tributarios, salvo (claro está) que la base fáctica acreditada por el juez penal lo permita. Y en este sentido no podrá utilizarse lo afirmado *obiter dicta* en una sentencia penal firme para extender la responsabilidad tributaria de un obligado tributario, que no fue parte en el proceso penal, con el objeto de dictarle un acuerdo derivativo de responsabilidad³⁷. O tampoco se podrá derivar responsabilidad tributaria con base en

³⁶ Sentencia de la Audiencia Nacional núm. 15/2016, de 22 de diciembre (rec. núm. 591/2013 –NFJ061957–): «[...] nos encontramos en este momento con una declaración del orden penal, en el ejercicio del *ius puniendi* que es firme y que no ha apreciado la existencia de delito –la sentencia penal es absolutoria– que contiene una relación de hechos probados, los referidos, a los que ha de estarse, y dichos hechos vinculan a la Administración Tributaria en el ejercicio de su potestad liquidadora y sancionadora. En este caso, el órgano judicial penal ha enjuiciado el ilícito perseguido, y ha declarado que no concurre delito porque del examen del conjunto de los indicios que ha tenido en cuenta la Inspección no es posible concluir la inexistencia de mercancías derivadas de las operaciones a las que se refieren las facturas en las que se han soportado cuotas de IVA ni tampoco que se emitieran por empresas que participaban en la trama de defraudación denominadas empresas "trucha" y fraude en "carrusel". Y esa declaración penal en relación con esos hechos sí vincula a la Administración tributaria, por lo que sí, como es el caso, no se realizan nuevas comprobaciones e investigaciones por la Inspección esta está vinculada por la relación de hechos declarados probados en la citada sentencia penal» (fundamento sexto).

³⁷ Sentencia del Tribunal Supremo, Sala 3.ª, de 19 de noviembre de 2015 (rec. casación núm. 3727/2014 –NFJ061262–): «La Administración tributaria utilizó el ordenamiento jurídico con desviación de poder al utilizar un *obiter dicta* de una sentencia penal para deducir la responsabilidad solidaria [...] La vulneración del invocado artículo 24 de la CE y de la jurisprudencia del Tribunal Constitucional es patente en la sentencia al confirmar la actuación de la Administración por derivar la responsabilidad tributaria sin base probatoria alguna. En efecto, el acuerdo impugnado descansa sobre una expresión incidental un *obiter dicta* recogida en una parte de una sentencia dictada en un proceso penal que juzgó

una declaración de hechos probados que exonera de comportamiento negligente a un administrador de derecho, que no tenía facultades decisorias reales (en manos del administrador de hecho³⁸). Ahora bien, sí podrá hacerlo cuando la secuencia de hechos probados en sede penal lo permita³⁹.

XI. LA VINCULACIÓN DE HECHOS PROBADOS, ¿ALCANZA A CONCEPTOS Y PERIODOS IMPOSITIVOS CONEXOS A LOS SUSTANCIADOS POR LOS TRIBUNALES PENALES?

1. Nos estamos refiriendo a casos en los que sobre la base de una *identidad fáctica* ciertas regularizaciones pasan a ser tramitadas y dilucidadas por la jurisdicción penal, mientras que otras permanecen en sede tributaria. Piénsese, por ejemplo, en supuestos de fraude carrusel en los que una *misma trama* respecto de un ejercicio, por razones de cuantía, resulta trasladado al orden

a terceras personas, no a quien se le ha derivado la responsabilidad, que ni fue imputado, ni procesado ni juzgado ni, tampoco, condenado. La derivación de responsabilidad al recurrente se hace únicamente en base y a partir de la utilización parcial del relato de unos hechos que sustentan una sentencia penal con fallo absolutorio para otra persona, don Luis María. Si bien los hechos probados de una sentencia penal pueden utilizarse para derivar responsabilidades administrativas, deben ser los hechos que atañen a los imputados o acusados en sí y no los hechos que atañen a un mero testigo, que no era parte y al que se sitúa así en una situación de manifiesta indefensión, pues no puede apelar ni solicitar la corrección de unas manifestaciones de una sentencia judicial correspondiente a un procedimiento en el que no fue parte» (fundamento quinto).

³⁸ Tal y como se razona en la Sentencia del TSJ de Andalucía núm. 574/2013, de 22 de marzo (NFJ052657): «La vinculación a los hechos declarados probados en las sentencias penales debida en virtud de lo dispuesto en los artículos 43 de la Ley de Enjuiciamiento Civil, 109 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal y 10.2 de la Ley Orgánica del Poder Judicial, no impone otra calificación que aquella que corresponda con arreglo a las normas tributarias reguladoras de la derivación de responsabilidad, que en el presente caso, al haberse hecho aplicación párrafo primero del artículo 40.1 de la Ley 230/63, se basa justamente en la constatación de que el administrador declarado responsable subsidiario se halla involucrado de forma significativa en la comisión del ilícito tributario [...] la sentencia del Juzgado de lo Penal se esforzó en narrar el alcance del dominio del Sr. Pedro Francisco sobre el curso de la vida social, dedicando prácticamente la totalidad de su fundamento jurídico tercero a justificar que era el quien actuaba en el tráfico jurídico y mercantil como verdadero dueño y administrador de la empresa, por lo que tenía la obligación de llevar los libros contables y presentar las correspondientes declaraciones fiscales Por esta razón, la sentencia le condena como autor de un delito societario del artículo 290 del Código Penal al despreocuparse de la llevanza de los libros, omitir las declaraciones o presentar incompletas o inexactas las correspondientes al IVA [...] Los hechos probados por el Juzgado de lo Penal como constitutivos de delito societario impiden de entrada reprochar al recurrente por la falta de presentación de las declaraciones del Impuesto sobre Sociedades o por la presentación mendaz de las declaraciones del Impuesto sobre el Valor Añadido correspondientes a los ejercicios 1192, 1994, 1995 y 1996, pues el respeto a una elemental lógica penal nos lleva a entender que, de haber tenido el Sr. Víctor Manuel el dominio de estas acciones u omisiones, probablemente habría terminado compartiendo la condición de acusado con el condenado» (fundamento segundo).

³⁹ Y así se reconoce en la Sentencia del TSJ de Castilla y León núm. 173/2015, de 16 de noviembre (NFJ061717), al destacar que «los hechos declarados probados en la sentencia muestran una conducta intencionada propia de quien conoce los hechos, participa en ellos activamente y quiere el resultado de su actuación. Así las cosas, cabe entender que concurren en el presente caso el elemento cognitivo de ser conocedor de los hechos y el elemento volitivo de querer sus consecuencias, de ahí que la responsabilidad tributaria que resulta aplicable a la recurrente sea la responsabilidad solidaria establecida en el artículo 38.1 de la LGT/1963» (fundamento quinto).

penal y sin embargo otro ejercicio diferente permanece en la esfera administrativa. O también en aquellos supuestos de regularizaciones por distintos conceptos impositivos (IVA e IS) de un mismo obligado tributario, uno de los cuales se mantiene en vía tributaria y el otro (normalmente por razones de cuantía) pasa al enjuiciamiento de los Tribunales penales.

Normalmente estos casos vienen siendo abordados desde la perspectiva de la prejudicialidad penal; esto es, si procede (o no) la paralización de los conceptos y periodos impositivos respecto de los que no se ha activado el tanto de culpa hasta que los jueces penales resuelvan los denunciados. Sin embargo, a raíz de la reforma parcial de la LGT, la cuestión se centra, no tanto en esto (puesto que la Administración tributaria ahora puede emitir liquidaciones vinculadas al delito), como en la *vinculación fáctica*. Es decir, si las liquidaciones y sanciones tributarias que han permanecido en el ámbito administrativo, en la medida en que existe una *conexión fáctica* con las regularizaciones denunciadas, pueden verse afectadas por los *hechos probados*; llegando, incluso, a su anulación para ajustarlas a los hechos acreditados en sede penal con los que guardan estrecha relación.

2. La Sentencia del Tribunal Supremo núm. 2249/2016, de 18 de octubre (NFJ064265) (en rec. de unificación de doctrina núm. 1287/2015), si bien desde la óptica de la prejudicialidad penal, no duda en sostener que en estas situaciones procede la paralización de los procedimientos no denunciados en sede penal. Razonamiento que, en nuestra opinión y habida cuenta de la identidad de razón existente (identidad fáctica), resulta extrapolable para defender la eficacia de los *hechos probados* a las regularizaciones de los conceptos y periodos impositivos que han permanecido en la esfera administrativa⁴⁰.

⁴⁰ STS núm. 2249/2016, de 18 de octubre –NFJ064265–: «[...] ha de considerarse que *los hechos están sub iudice y su determinación final corresponde a la jurisdicción penal*, por lo que, siendo "evidente" que *el hecho sobre el que se fundamentan tanto las actuaciones judiciales como las administrativas es el mismo* (la presunta falsedad de unas facturas que han sido utilizadas por quienes emiten las facturas para recibir contraprestaciones por servicios inexistentes, y por la sociedad entonces recurrente, para deducirse unos gastos presuntamente ficticios en el IS así como para disminuir el IVA a ingresar como consecuencia de aumentar el IVA soportado deducible), el procedimiento debería haberse suspendido mientras no se resolvieran las cuestiones penales, de las que no puede prescindirse para la continuación del procedimiento tributario. La Audiencia Nacional entiende que *el hecho de que los conceptos tributarios sean distintos no excluye que los hechos imponibles coincidan con unas mismas operaciones y con unas mismas facturas, cuestionadas tanto por la Inspección como por el Ministerio Fiscal*. Y que ello es lo que determina la necesidad de suspender los procedimientos administrativos. Porque como "unos mismos hechos no pueden existir y dejar de existir para los diferentes órganos del Estado" (y cita textualmente STC 77/1983, de 3 de octubre, que se remite a su vez a STC de 30 de enero de 1981), es obligatoria para los órganos de la Inspección la suspensión de los procedimientos que se basen en hechos que están siendo objeto de un análisis en sede penal. En este sentido, *carece de toda lógica basarse, para no paralizar las actuaciones administrativas, en que la causa por delito contra la Hacienda Pública se refiere al IVA y no al IS, que es al que se refiere la regularización de la Inspección* (fundamentos jurídicos cuarto y quinto). Como afirma la recurrente, 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

Cuestión distinta será la concreción y selección del cauce de revisión que habría de instar el obligado tributario afectado. Pero, conforme a lo razonado por el Tribunal Supremo y habida cuenta de la *conexión fáctica* existente, los *hechos probados* producirán efectos sobre regularizaciones genuinamente tributarias, que no han trascendido (normalmente por razones de *quantum defraudatorio*) a la esfera penal.

XII. ASPECTOS PROCEDIMENTALES DE LA DEVOLUCIÓN DEL EXPEDIENTE

El artículo 257.2 c) de la LGT también regula los aspectos procedimentales de la devolución del expediente a la Administración una vez que la Sentencia penal absolutoria es firme y, en este sentido, dicho precepto ordena:

- a) La *retroacción* de actuaciones «al momento anterior en el que se dictó la *propuesta* de liquidación vinculada a delito» lo que implica la anulación *ope legis* del acta y del acuerdo liquidatorio que en su día se incoaron. Esto significa que no hará falta ningún acto de la Administración tributaria en este sentido o, a lo sumo, solo tendría una eficacia declarativa; y, consecuentemente, de dicha anulación por ministerio de la ley se desprende la paralización automática (y porque no afirmarlo como una posible hipótesis: la anulación de todo lo actuado por los órganos de recaudación con base a la –ya– anulada liquidación vinculada al delito) de cualquier actuación recaudatoria que pudiera estar latente a fecha de retroacción.

A su vez la LGT establece que, «teniendo en cuenta los hechos que el órgano judicial hubiese considerado probados», se procederá a «la *formalización* del acta, que se tramitará de acuerdo con lo establecido en esta ley y su normativa de desarrollo». Esta redacción plantea la duda de si la Administración tributaria se encuentra facultada para desarrollar alguna actuación complementaria de comprobación e investigación a raíz de la devolución (y dejando siempre a salvo los hechos probados en sede penal) o, por el contrario, está constreñida a regularizar de acuerdo con lo en su día compro-

de Justicia de Madrid no es así. A diferencia de lo que considera la Sala del TSJ de Madrid, que insiste en que le "resulta indiferente" que en el procedimiento penal se esté considerando a efectos del TS que los servicios se prestaron efectivamente, y que no por ello debían paralizarse las actuaciones respecto del IVA, la Sala de la AN considera que la concurrencia de una cuestión prejudicial penal se aprecia desde el momento en que "*la decisión a dictar en el proceso penal condiciona la sentencia del recurso contencioso-administrativo, de suerte que no puede pronunciarse este sin conocer el resultado de aquel*" [...] 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» (fundamentos cuarto y quinto).

bado ateniéndose a los hechos probados, quedando vedada cualquier actuación indagatoria adicional; es decir, que la oficina gestora deberá finalizar el procedimiento con la emisión de una nueva liquidación pero sin practicar ninguna nueva actuación o diligencia investigadora. Cuestión que la nueva redacción en modo alguno aclara y que, atendiendo a la literalidad del precepto, parece optar por esta segunda vía⁴¹.

- b) Asimismo, la LGT fija un plazo específico para que la Administración tributaria proceda a ejecutar la retroacción de actuaciones que deberá corresponder con el «periodo que reste desde el momento al que se retrotraigan las actuaciones hasta la conclusión del plazo» de duración del procedimiento inspector previsto en el artículo 150.1 de la LGT; o «en seis meses, si este último fuera mayor». Dos cuestiones suscita esta regulación:

- *La primera*, relativa al cómputo del plazo; concretamente el *dies a quo* que hay que tomar como referencia para iniciar el cómputo y, en particular, si tal fecha es la referida al momento en que la representación procesal de la Administración tributaria denunciante recibe la notificación de la firmeza de la sentencia penal absolutoria o se refiere a otro momento posterior, como es el del día que tiene entrada en el registro de la Agencia Tributaria la devolución del expediente. En este sentido, la LGT (sin especificarlo claramente y prácticamente con la misma redacción del art. 150.5 LGT anterior a la reforma parcial de 2015) se limita a señalar que dicho plazo «se computará desde la recepción del expediente⁴² por el órgano competente para la reanudación de las actuaciones». No obstante parece que se decanta por la segunda opción; si bien la jurisprudencia viene amparando casos anómalos en los que la devolución del expediente se demora injustificadamente por razones imputables a una deficiente comunicación entre los servicios jurídicos de la AEAT y la propia Administración; anulando regularizaciones por incumplimiento del plazo⁴³.

⁴¹ No obstante, el Tribunal Supremo no ha dudado en aplicar el razonamiento analógico para aplicar el instituto de la retroacción de actuaciones (prevista para anulación formales) a supuestos de anulación por razones de fondo; si bien porque entiende que existía una laguna legal que en nuestro caso estaría por ver (*vid.*, Sentencia del Tribunal Supremo de 30 de enero de 2015, rec. casación núm. 1198/2013, fundamento cuarto –NFJ058528–).

⁴² Debe tratarse de la recepción formal del expediente por la Administración tributaria; no siendo válidos los intentos de anticipar la fecha de remisión a través de una comunicación formal por parte de los obligados tributarios a la Agencia Tributaria «por la elemental consideración de que su ejecución puede exigir, y con frecuencia exigirá, la consulta de documentos y antecedentes que obran en el expediente y que no pueden ser sustituidos por comunicaciones de interesados en el procedimiento cuyos datos pueden ser insuficientes para la realización de los actos de ejecución necesarios» (Sentencia del Tribunal Supremo de 2 de diciembre de 2015, rec. casación núm. 3811/2013, fundamento cuarto –NFJ061185–).

⁴³ En la Sentencia del Tribunal Supremo de 10 de julio de 2013 (rec. de casación núm. 2308/2011 –NFJ051723–) se sostiene que «si se admite que hubo notificación válida el 26 de mayo de 2000 no se explica la razón por la que no es esta la fecha que se toma en consideración para comenzar el plazo de prescripción. La Sala no explica, ni justifica, la

- Y la segunda, concerniente a las *consecuencias del incumplimiento del referido plazo*; en particular, si del mismo puede derivarse una prescripción en los términos que, con carácter general para el procedimiento inspector, establece el artículo 150.6 a) de la LGT, al no considerarse interrumpida la prescripción y que sería la consecuencia natural de un incumplimiento achacable a una negligente actuación administrativa. Sin embargo, no está la opción del legislador que el artículo 257.2 c), *in fine*, de la LGT establece que «en estos casos *se iniciará el cómputo del plazo de prescripción* del derecho a determinar la deuda y a imponer la sanción», conforme a lo dispuesto en el artículo 68.7 de la LGT. De manera que solo en casos muy excepcionales se ganará la prescripción.
- c) En cuanto al cómputo de los intereses de demora los mismos se exigirán por «la nueva liquidación que ponga fin al procedimiento». La fecha de inicio será la misma que «hubiera correspondido a la liquidación anulada y el interés se devengará hasta el momento en que se haya dictado la nueva liquidación».
- d) Por último, la nueva liquidación se ajustará al *régimen ordinario* de revisión y recursos, «pero no podrán impugnarse los hechos considerados probados en la sentencia judicial».

XIII. CONSECUENCIAS DERIVADAS POR EL INCUMPLIMIENTO DE LA VINCULACIÓN A LOS HECHOS PROBADOS

1. Ya hemos visto que la Administración tributaria debe ajustarse a los hechos probados en sede penal una vez que el expediente le es devuelto. Esto implica la imposibilidad de regularizar con base en unos hechos que son contrarios o no se ajustan a los constatados en la esfera punitiva. Nos encontramos, por tanto, ante un *ajuste fáctico estricto*, que no admite excepción o margen de maniobra a la Inspección. Ahora bien, ¿qué ocurre cuando no se cumple con dicho mandato, cuando la Administración tributaria no respeta la secuencia fáctica que consideró acreditada el juez penal? ¿Qué consecuencias se derivan de tales situaciones?

2. En primer lugar, nos encontraremos ante una vulneración del alcance constitucional; concretamente ante una violación del *derecho fundamental a la tutela judicial efectiva en la vertiente de ejecutar lo juzgado* (art. 24.1 CE)⁴⁴; o, como tiene reconocido el Tribunal Constitucional, «en

razón de tomarse en consideración la segunda notificación, la celebrada el 8 de octubre de 2002 en lugar de la efectuada el 26 de mayo de 2000. El hecho de que, presuntamente, la AEAT no recibiera la comunicación de la notificación primeramente efectuada solo es imputable a una deficiencia de las relaciones Abogado de Estado-AEAT cuyos efectos perjudiciales no pueden hacerse recaer sobre la parte que es ajena a tales deficiencias» (fundamento quinto).

⁴⁴ STC núm. 37/2007, de 12 de febrero (NCJ041030): «como recuerda la STC 285/2006, de 9 de octubre, FJ 6, este Tribunal tiene reiteradamente declarado que *el derecho a la ejecución de sentencias forma parte del derecho a la tutela*

el derecho a que *las resoluciones judiciales alcancen la eficacia querida por el ordenamiento*, lo que significa tanto *el derecho a que se ejecuten en sus propios términos* como a que se respete su firmeza y la *intangibilidad de las situaciones jurídicas en ellas declaradas*, aun sin perjuicio, naturalmente, de su modificación o revisión a través de los cauces extraordinarios legalmente previstos [...] si se desconociera el efecto de la cosa juzgada material, *se privaría de eficacia a lo que se decidió con firmeza en el proceso, lesionándose así la paz y seguridad jurídicas de quien se vio protegido judicialmente por una sentencia dictada en un proceso anterior entre las mismas partes* (SSTC 77/1983, de 3 de octubre, 159/1987, de 26 de octubre, 119/1988, de 20 de junio, 189/1990, de 26 de noviembre, 242/1992, de 21 de diciembre, 135/1994, de 9 de mayo, 87/1996, de 21 de mayo, 106/1999, de 14 de junio, 190/1999, de 25 de octubre, y 55/2000, de 28 de febrero). Precisamente por ello los *órganos jurisdiccionales* –en nuestro caso y con mayor motivo al tratarse de la Administración tributaria– *han de ajustarse a lo juzgado en un proceso anterior cuando hayan de decidir sobre una relación o situación respecto de la cual la sentencia recaída se encuentre en estrecha conexión* –en nuestro caso, de la conexión a los hechos probados–; puesto que «no se trata solo de una cuestión que afecte a la libertad interpretativa de los órganos jurisdiccionales, sino de *salvaguardar la eficacia de una resolución judicial* que, habiendo adquirido firmeza, ha conformado la realidad jurídica de una forma cualificada *que no puede desconocerse por otros órganos juzgadores sin reducir a la nada la propia eficacia de aquella* (STC núm. 151/2001, de 2 de julio, fundamento tercero –NSJ009700–⁴⁵).

Es más, la doctrina constitucional viene refrendando la fuerza vinculante de lo juzgado con carácter firme; de manera que «*el derecho a la ejecución de las sentencias en sus propios términos impide que en fase de ejecución los órganos judiciales lleven a cabo interpretaciones de los fallos que, por alterarlos o apartarse de ellos, incurran en arbitrariedad, incongruencia, irrazonabilidad o error*. Y ello incluso aunque la variación o revisión de la resolución que debe ser ejecutada se produzca en supuestos en los que los órganos judiciales ejecutantes entendieren con posterioridad que la decisión adoptada no se ajusta a la legalidad, pues constituye una manifestación tanto del principio de seguridad jurídica como del derecho a la tutela judicial efectiva que las resoluciones judiciales firmes no pueden ser modificadas al margen de los supuestos y cauces taxativamente establecidos en la ley. Esta regla general encuentra, no obstante, una excepción, pues ni la seguridad jurídica ni la efectividad de la tutela judicial alcanzan a integrar un supuesto derecho a beneficiarse de *simples errores materiales o de evidentes omisiones* en la redacción

judicial efectiva (art. 24 CE), ya que, en caso contrario, las decisiones judiciales y los derechos que en ellas se reconocen no serían más que meras declaraciones de intenciones y, por tanto, no estaría garantizada la efectividad de la tutela judicial (entre otras muchas, SSTC 144/2000, de 29 de mayo, FJ 6; 83/2001, de 26 de marzo, FJ 4; 3/2002, de 14 de enero, FJ 4; 140/2003, de 14 de julio, FJ 6; y 223/2004, de 29 de noviembre, FJ 6)» (fundamento cuarto).

⁴⁵ O también como se destaca en la STC 50/2015, de 5 de marzo (NCJ059631), «*una de las proyecciones del derecho reconocido en el artículo 24.1 CE es el derecho a que las resoluciones judiciales alcancen la efectividad otorgada por el Ordenamiento*, lo que implica, de un lado, el derecho a que las resoluciones judiciales firmes *se ejecuten en sus propios términos* y, de otro, el respeto a su firmeza y a la intangibilidad de las situaciones jurídicas en ellas declaradas (SSTC 171/1991, de 16 de septiembre, FJ 3; 198/1994, de 4 de julio, FJ 3; 197/2000, de 24 de julio, FJ 2; 83/2001, de 26 de marzo, FJ 4, entre otras muchas)» (fundamento octavo).

o transcripción de la sentencia *que puedan deducirse, con toda certeza, del propio texto de la misma*» (STC 115/2005, de 9 de mayo, fundamento cuarto⁴⁶ –NFJ020338–). Por tanto, vemos que solo en casos excepcionales y muy puntuales (*de errores materiales o evidentes omisiones que puedan deducirse, con toda certeza, de la sentencia penal*) podría ampararse una variación respecto de los hechos probados penalmente.

3. Asimismo pudiera plantearse que dicho apartamiento de los hechos probados en sede penal por parte de la Inspección diera lugar a una conducta delictiva del propio inspector que levanta el acta de inspección e, incluso (y sobre todo), del Inspector Jefe que confirma la regularización en la liquidación tributaria final. En particular, si tal proceder puede incardinarse en el delito de prevaricación administrativa que se encuentra tipificado en el artículo 404 del CP⁴⁷. En este sentido, la Sala Segunda del Tribunal Supremo cuenta con una acrisolada doctrina legal que tiene por objeto delimitar la esfera de actuación de este delito, dejando a extramuros del mismo aquellos comportamientos que, siendo reprobables, no son merecedores de reproche penal; puesto que si bien es cierto que el bien jurídico protegido por dicho delito es «el correcto funcionamiento de la Administración pública, en cuanto debe estar dirigida a la satisfacción de los intereses generales de los ciudadanos, con pleno sometimiento a la ley y al Derecho [...] *no se trata de sustituir a la jurisdicción administrativa*, en su labor de control de la legalidad de la actuación de la Administración pública por la jurisdicción penal a través del delito de prevaricación, sino de sancionar supuestos límites, en los que *la actuación administrativa no solo es ilegal, sino además injusta y arbitraria*» (Auto del Tribunal Supremo de 22 de diciembre de 2010, rec. núm. 20534/2009, fundamento cuarto –NCJ054039–).

Pues bien, con este objetivo. Es claro, en primer lugar, que nos encontramos ante un *delito especial propio*, que solo puede ser cometido por funcionarios públicos (en nuestro caso, funcionarios de las Administraciones tributarias). Asimismo, *en cuanto a la acción típica punible* es necesario:

- *Primero*. La emisión de un *acto administrativo*. En nuestro caso se trataría del acuerdo de liquidación que puso fin al procedimiento de inspección.
- *Segundo*. Que dicho administrativo *sea contrario a Derecho o ilegal*. En nuestro caso se produciría una doble violación, en primer lugar de índole constitucional, al vulnerar la prevalencia de la jurisdicción penal en la fijación de los hechos; y, seguidamente, el precepto legal que, en la esfera tributaria, contiene el referido mandato constitucional y que no es otro que el artículo 257.2 c) de la LGT; ordenar el respeto a los hechos probados.

⁴⁶ En los mismos términos, la STC 211/2013, de 16 de diciembre, fundamento tercero (NCJ058181).

⁴⁷ Artículo 404 del CP: «A la autoridad o funcionario público que, *a sabiendas de su injusticia*, dictare una *resolución arbitraria en un asunto administrativo* se le castigará con la pena de inhabilitación especial para empleo o cargo público y para el ejercicio del derecho de sufragio pasivo por tiempo de nueve a quince años» (según redacción dada por la Ley Orgánica 1/2015, de 30 de marzo).

- *Tercero.* Que la ilegalidad administrativa sea *cualificada* puesto que «no es suficiente la mera ilegalidad, la mera contradicción con el Derecho, pues ello supondría anular en la práctica la intervención de control de los Tribunales de orden contencioso-administrativo, ampliando desmesuradamente el ámbito de actuación del derecho penal, que perdería el carácter de última ratio [...] De manera que es preciso distinguir entre las ilegalidades administrativas, aunque sean tan graves como para provocar la nulidad de pleno derecho, y las que, trascendiendo el ámbito administrativo, suponen la comisión de un delito» (Auto del Tribunal Supremo de 22 de diciembre de 2010, rec. núm. 20534/2009, fundamento cuarto⁴⁸ –NCJ054039–). Y así, a los efectos que aquí interesan, el Tribunal Supremo ha conectado el delito de prevaricación con la desviación de poder⁴⁹.

⁴⁸ En este sentido, la Sentencia del Tribunal Supremo, Sala 2.ª, núm. 340/2012, de 30 de abril –NCJ056969–, traza una evolución de casos aptos para integrar el delito de prevaricación administrativa: «[...] siguiendo las tesis objetivistas, venían poniendo el acento en la *patente y fácil cognoscibilidad de la contradicción del acto administrativo* con el derecho. Se hablaba así de una contradicción patente y grosera (STS de 1 de abril de 1996), o de resoluciones que desbordan la legalidad de un modo evidente, flagrante y clamoroso (SSTS de 16 de mayo de 1992 y de 20 de abril de 1994) o de una desviación o torcimiento del derecho de tal manera grosera, clara y evidente que sea de apreciar el plus de antijuridicidad que requiere el tipo penal (STS 1095/1993, de 10 de mayo). Otras sentencias de esta Sala, sin embargo, sin abandonar las tesis objetivas, e interpretando la sucesiva referencia que se hace en el artículo 404 a la resolución como arbitraria y dictada a sabiendas de su injusticia, vienen a resaltar como elemento decisivo de la actuación prevaricadora *el ejercicio arbitrario del poder*, proscrito por el artículo 9.3 de la Constitución, en la medida en que el ordenamiento lo ha puesto en manos de la autoridad o funcionario público. Y así se dice que se ejerce arbitrariamente el poder cuando la autoridad o el funcionario dictan una resolución que no es efecto de la Constitución y del resto del ordenamiento jurídico sino, *pura y simplemente, producto de su voluntad, convertida irrazonablemente en aparente fuente de normatividad*. Cuando se actúa así y el resultado es una injusticia, es decir, una lesión de un derecho o del interés colectivo, se realiza el tipo objetivo de la prevaricación administrativa (SSTS de 235 1998; 4121998; STS 766/1999, de 18 mayo y STS 2340/2001, de 10 de diciembre). Puede decirse, como se hace en otras sentencias, que tal condición aparece cuando la resolución, en el aspecto en que se manifiesta *su contradicción con el derecho, no es sostenible mediante ningún método aceptable de interpretación de la Ley* (STS 1497/2002, de 23 septiembre), *o cuando falta una fundamentación jurídica razonable distinta de la voluntad de su autor* (STS núm. 878/2002, de 17 de mayo) *o cuando la resolución adoptada desde el punto de vista objetivo no resulta cubierta por ninguna interpretación de la Ley basada en cánones interpretativos admitidos* (STS 76/2002, de 25 de enero). Cuando así ocurre, se pone de manifiesto que la autoridad o funcionario, a través de la resolución que dicta, no actúa el derecho, orientado al funcionamiento de la Administración Pública conforme a las previsiones constitucionales, sino que hace efectiva su voluntad, sin fundamento técnico jurídico aceptable» (fundamento cuarto).

⁴⁹ El Auto del Tribunal Supremo de 22 de diciembre de 2010 (rec. núm. 20534/2009 –NCJ054039–) señala que «sin duda su contradicción con el Derecho, que puede manifestarse [...] porque el fondo de la misma contravenga lo dispuesto en la legislación vigente *o suponga una desviación de poder* esto es la desviación teleológica en la actividad administrativa desarrollada, una intención torcida en la voluntad administrativa que el acto exterioriza, en definitiva *una distorsión entre el fin para el que se reconocen las facultades administrativas por el ordenamiento jurídico y el que resulta de su ejercicio concreto*, aunque el fin perseguido sea de interés público, (SSTS. Sala 3.ª de 20 de noviembre de 2009 y 9 de marzo de 2010), que señala que "*La desviación de poder*, constitucionalmente conectada con las facultades de control de los Tribunales sobre el ejercicio de la potestad reglamentaria y la legalidad de la actuación administrativa, y el sometimiento de esta a los fines que la justifican (art. 106.1 de la Constitución) *es definida en nuestro ordenamiento jurídico como el ejercicio de potestades administrativas para fines distintos de los fijados por el ordenamiento jurídico...*"» (fundamento cuarto).

Y, finalmente, entrando en el *elemento subjetivo del injusto*, es necesario que el funcionario actúe *a sabiendas* de la injusticia de su resolución administrativa. Lo que implica que tenga «*plena conciencia de que resuelve al margen del ordenamiento jurídico y de que ocasiona un resultado materialmente injusto*, actúa de tal modo porque quiere este resultado y antepone el contenido de su voluntad a cualquier otro razonamiento o consideración, esto es con intención deliberada y plena conciencia de la ilegalidad del acto realizado, o sea, concurriendo los elementos propios del dolo (STS 443/2008 de 1.7)» (Auto del Tribunal Supremo de 22 de diciembre de 2010, rec. núm. 20534/2009, fundamento cuarto –NCJ054039–).

Pues bien, en nuestra opinión se puede sostener perfectamente que una regularización tributaria que contraríe los hechos probados en sede penal pueda calificarse como prevaricadora. Ahora bien, teniendo presente que (1.º) debe ceñirse exclusivamente a la declaración de hechos probados (quedando fuera la interpretación normativa); (2.º) debe ser *clara y patente* la contradicción con los hechos probados; es decir, que la secuencia de hechos postulada por la Inspección para liquidar no se corresponda de forma *flagrante* con los hechos acreditados por el juez penal; y (3.º) debe ponerse de manifiesto por el obligado tributario dentro del procedimiento inspector reanudado (concretamente, en el trámite de alegaciones que se confiere una vez formalizada el acta de inspección) a fin de que la Inspección tenga la oportunidad de valorar el alcance de la posible vulneración y, en su caso, la posibilidad de rectificar en el acuerdo liquidatorio.

4. Por último, cabe destacar que el apartamiento de la declaración de hechos probados al regularizar por parte de la Inspección da pie a que la actuación administrativa subsiguiente a la devolución del expediente incurra en un supuesto de *desviación de poder*. Repárese que la reanudación del procedimiento inspector limita las posibilidades investigadoras de la Administración ya que no nos encontramos ante un procedimiento de inspección común, sino ante un procedimiento que, siendo inspector, se encuentra condicionado en su *vertiente fáctica* a lo que ha quedado acreditado en sede penal. Y por ello no cuenta plenas posibilidades indagatorias; al contrario, su labor está cercenada (si bien mantiene el deber de liquidar) a unas coordenadas precisas: los hechos probados. De manera parecida (en un razonamiento analógico aplicable a nuestro caso) a lo que ocurre cuando la Inspección ejerce *facultades de ejecución* conforme a lo decidido por los órganos de revisión administrativa o la jurisdicción contenciosa: cualquier apartamiento de la oficina gestora de lo dispuesto por los órganos revisores hace incurrir el procedimiento de inspector (de ejecución) en desviación de poder⁵⁰.

⁵⁰ Como se razona en la Sentencia de la Audiencia Nacional de 24 de julio de 2012 (rec. núm. 374/2009 –NFJ048250–), «[...] La Administración, al dictar las liquidaciones nuevas, ahora recurridas, [...] *no ejercitaba por tanto la potestad liquidatoria [...] sino que cumplía una función meramente subordinada a la potestad revisora del TEAR*, atribuida igualmente por las citadas leyes, la de llevar a puro y debido término el mandato de ejecutar el acuerdo firme de dicho órgano colegiado, actividad en la que la Inspección se debía atener a los términos del mandato, sin desentenderse de ellos y, menos aún, invocando sus propias potestades autónomas. Ello significa que la Inspección ha incurrido, en el caso presente, en la denunciada desviación de poder, pues estamos ante una decisión desviada de su finalidad institucional propia, ya que se ha hecho uso de una facultad establecida en el ordenamiento jurídico, la de ejecutar las resoluciones de los órganos de revisión, para perseguir un fin distinto y no autorizado normativamente, el de li-

CONCLUSIÓN

Vemos, pues, que la prevalencia de la jurisdicción penal en la fijación de hechos se mantiene incólume tras las últimas modificaciones normativas que afectan a las relaciones entre la Administración tributaria y el juez penal en la esfera de los delitos contra la Hacienda Pública. Si bien es cierto que la nueva regulación *del tanto de culpa* obliga en la generalidad de los casos (a diferencia de lo ocurría anteriormente en donde la Administración debía paralizar las actuaciones emitiendo un Informe Denuncia) a liquidar, abriendo la puerta de esta manera a *problemas de coordinación* entre los dos órdenes implicados (el penal y el tributario) puesto que la liquidación tributaria vinculada al delito, desde su emisión, despliega plenos efectos y, principalmente, recaudadores; de ahí que en los casos de devolución del expediente por inexistencia de delito fiscal, la Administración tributaria deba atenerse a los *hechos probados* y, para ello, *desandar el camino* iniciado en su día con la activación del *tanto de culpa*, enervando los efectos de aquella liquidación que, ahora, no se ajusta a la base fáctica que motivó la denuncia.

quidar de nuevo la deuda tributaria conforme a la conveniencia de la Administración y según el designio de soslayar los términos de la ejecución a que venía obligada. Aunque la desviación de poder es de difícil apreciación directa, no se precisa la prueba plena, sino que basta el razonamiento sobre la concurrencia de indicios de los que se deduce: a) que la liquidación debió limitarse al estricto cumplimiento de lo ordenado; b) que no es admisible el aprovechamiento de un acto de ejecución para introducir hechos o datos nuevos, ajenos al ámbito de la revisión, con la finalidad de desactivar dicha ejecución; c) que se ha seguido de hecho un procedimiento inspector completo sobre el muy precario título legitimador, para ello, de un acuerdo del TEAR que contenía el mandato, que no ha llegado a obedecerse, de dictar nueva liquidación de fondo con la sola observancia, inicialmente incumplida, del trámite de audiencia al interesado» (fundamento quinto. En los mismos términos, Sentencia de la Audiencia Nacional de 25 de enero de 2013, rec. núm. 4/2011, fundamento quinto –NFJ049910–).

El contenido, específico y peculiar, de esta liquidación tributaria tiene repercusiones directas en el *grado de motivación* que cabe exigir a la misma, ya que no será el común que resulta exigible a cualquier otro acto administrativo, *sino mayor y más preciso en cuanto a labor probatoria de cargo*, conforme a las exigencias de un acto materialmente punitivo y, por lo mismo, sujeto al baremo de derecho a la presunción de inocencia⁶; cuya deficiencia puede tener, *per se*, relevancia constitucional⁷.

Esta caracterización del acto sobre el que se articula la relación de comunicación entre la Administración tributaria y la jurisdicción penal es absolutamente diferente respecto de la normativa anterior habida cuenta de que:

- a) En estos casos (de activación del *tanto de culpa*) dicho acto administrativo no solo es fruto de potestades genuinamente tributarias (que lo es), sino del ejercicio de una auténtica potestad sancionadora (ya que no solo se busca regularizar, además persigue la consecución de elementos de prueba de cargo sobre los que construir una *cuota tributaria dejada de ingresar dolosamente*), que se desarrolla, sin ambages, en el seno del procedimiento tributario (normalmente de naturaleza inspectora). Esta regulación contrasta con la anterior (arts. 77.6 LGT/1963 y 180.1 LGT/2003), que establecía un mandato claro y taxativo, consistente en suspender todas las actuaciones administrativas desde el momento en que afloraran indicios de delito fiscal, obligando a la Administración denunciante a elaborar un Informe Denuncia (no una liquidación tributaria) que, junto con el expediente incoado al obligado tributario, era enviado al Ministerio Fiscal o al juez instructor.

⁶ Como tiene reconocido el Tribunal Constitucional, «[...] el derecho a la presunción de inocencia (art. 24.2 CE), que rige *sin excepciones* en el procedimiento administrativo sancionador (SSTC 56/1998, de 16 de marzo, FJ 4; 76/1990, FJ 8, y 35/2006, de 13 de febrero, FJ 6), comporta la *exigencia de un acervo probatorio suficiente, recayendo sobre la Administración pública actuante la carga probatoria tanto de la comisión del ilícito como de la participación del acusado*, sin que a este pueda exigírsele una *probatio diabolica* de los hechos negativos (por todas, SSTC 45/1997, de 11 de marzo, FJ 4, y 74/2004, de 24 de abril, FJ 4)» (STC 117/2016, de 20 de junio, fundamento sexto –NCJ061444–).

⁷ Y así lo razona el Tribunal Constitucional: «[...] el *deber de motivación en el ámbito administrativo con relevancia constitucional* no solo se produce en el supuesto de las sanciones administrativas, pues, como se señala en la STC 17/2009, de 26 de enero, FJ 2, "frente a la regla general, conforme a la cual el deber de motivación de los actos administrativos es un mandato derivado de normas que se mueven en el ámbito de lo que venimos denominando legalidad ordinaria, en determinados supuestos excepcionales tal deber alcanza una dimensión constitucional que lo hace fiscalizable a través del recurso de amparo constitucional. Así ocurre cuando se trate de *actos que limiten o restrinjan el ejercicio de derechos fundamentales* (SSTC 36/1982, 66/1995 o 128/1997, entre otras)". En esta misma línea se pronuncia la STC 46/2014, de 7 de abril, FJ 4 (relativa a un supuesto de denegación de la renovación de la autorización de residencia), al afirmar que "cuando se coarta ... el libre ejercicio de los derechos reconocidos por la Constitución, el acto es tan grave que necesita encontrar una especial causalización y el hecho o el conjunto de hechos que lo justifican deben explicarse con el fin de que los destinatarios conozcan las razones por las cuales su derecho se sacrificó y los intereses a los que se sacrificó. De este modo, *la motivación es no solo una elemental cortesía, sino un riguroso requisito del acto de sacrificio de los derechos*» (STC 26/1981, de 17 de julio, FJ 14; doctrina reiterada, por todas, en las SSTC 236/2007, de 7 de noviembre, FJ 12, y 17/2009, de 26 de enero, FJ 2)» (STC 131/2016, de 18 de julio, fundamento sexto –NCJ061465–).

- b) Por lo mismo, con la normativa en vigor ya no se puede sostener –como se venía haciendo– que los procedimientos tributarios que finalicen con una *liquidación tributaria vinculada a un delito contra la Hacienda Pública* responda a una exégesis puramente fiscal. Por el contrario, dicho procedimiento cuenta con una naturaleza claramente punitiva que, en última instancia (y ahora sí), abre la puerta a que en dicho ámbito (es decir, en estos procedimientos tributarios *sui generis*) deban desplegar eficacia los derechos fundamentales del artículo 24.2 de la Constitución española (CE). Y, en particular, los derechos de defensa pasiva (derechos a no declarar contra sí mismo y a no confesarse culpable).
- c) Siguiendo con el razonamiento, los funcionarios que actúen en estos procedimientos están obligados, desde el momento en que aprecien la existencia de indicios de delito fiscal, a comunicar esta circunstancia al obligado tributario investigado a fin de que pueda ejercer, con la plenitud propia de una instrucción penal, sus derechos constitucionales de defensa; pues el objeto del procedimiento tributario muta su naturaleza, con un objeto que no es puramente fiscal sino que también adquiere tintes verdaderamente punitivos. Hay que tener en cuenta que la Administración tributaria, ahora, está obligada a finalizar el procedimiento emitiendo las correspondientes liquidaciones; a diferencia de lo que ocurría anteriormente, cuyo mandato era precisamente el contrario: paralizar las actuaciones (arts. 77.6 LGT/1963 y 180.1 LGT/2003).

En definitiva, la liquidación *vinculada* al delito se construye sobre unos *hechos punibles propios* (que *no probados*) de la Administración tributaria denunciante que, a su vez, no es recurrible por los cauces propios de los actos tributarios, conforme establece el artículo 254.1 de la LGT, en donde la jurisdicción penal solo le corresponde «*determinar en sentencia la cuota defraudada vinculada a los delitos contra la Hacienda Pública*», precisando (sorprendentemente) que «*en ningún caso los defectos procedimentales en que se hubiese podido incurrir durante la tramitación administrativa, producirán los efectos de extinguir total o parcialmente la obligación tributaria vinculada a delito ni los previstos en las letras a) y b) del artículo 150.6 de esta ley en relación con las actuaciones desarrolladas por la Administración tributaria tendentes a la liquidación de la deuda tributaria*».

Nos encontramos, por tanto, ante un acto administrativo *inmune*. La *liquidación tributaria vinculada al delito* se encuentra *legalmente blindada* a cualquier actuación revisora de los órganos administrativos y jurisdiccionales genuinamente competentes para verificar la legalidad de la actuación administrativa (incluso ante vicios de procedimiento). Solo la determinación del *quantum defraudatorio* puede ser controlado en la esfera penal; todo lo demás que compone y circunda a dicha liquidación sencillamente no es oponible por el obligado tributario. Tal configuración legal plantea serias y contundentes dudas de constitucionalidad por posible vulneración del fundamental a la tutela judicial efectiva sin indefensión en su vertiente de acceso a la justicia (art. 24.1 CE)⁸.

⁸ Así, en la STC 177/2011, de 8 de noviembre (NCJ055866), se razona que «de acuerdo con la doctrina constitucional de este Tribunal, el derecho fundamental a la tutela judicial efectiva sin indefensión *tiene como elemento esencial de su contenido el acceso a la justicia*, "consistente en provocar la actividad jurisdiccional que desemboque en la decisión de un Juez (STC 19/1981). En este acceso, o entrada, funciona con toda su intensidad el principio *pro actione* que, sin embargo, ha de

Ante esta nueva regulación habría que señalar lo siguiente:

- 1.º Que la *liquidación tributaria provisional vinculada al delito* debe ser recurrible en la vía administrativa y contenciosa ordinaria. No hay obstáculo, si la misma despliega plenos efectos en la esfera administrativa, para que pueda ser objeto de recurso. Máxime si se tiene en cuenta que *no se trata de un acto administrativo de trámite* como ocurría en la regulación anterior (arts. 77.6 LGT/1963 y 180.1 LGT/2003), en el que la activación del *tanto de culpa* era una denuncia articulada a través de un Informe-Denuncia, sino de un acto (la liquidación tributaria) que *ha puesto fin al procedimiento tributario* (ex art. 227.1 a) LGT). Incluso admitiendo –que ya es admitir– que nos encontráramos ante un acto de trámite, sin duda es recurrible; pues la Administración denunciante ya se ha pronunciado sobre el fondo, lo que lo haría impugnabile, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 227.1 b) de la LGT.

Podría argumentarse que el objeto de su *blindaje* se encuentra en la prevalencia de la jurisdicción penal en estos casos. Dejando al margen esta curiosa interpretación del principio constitucional de preferencia de la jurisdicción penal (que no impide, sino que justifica la plena ejecutabilidad en vía recaudatoria de la liquidación vinculada al delito); no habría impedimento a que, *a posteriori*, hubiera que ajustar el acto recurrido a lo dispuesto en sede penal; ya que lo resuelto por la Administración tributaria y lo, en su caso, revisado por la jurisdicción competente, hubiera sido *a efectos meramente prejudiciales* (art. 10.1 de la Ley Orgánica del Poder Judicial –LOPJ⁹). Por tanto, si la liquidación tributaria vinculada al delito es plenamente operativa para recaudar, no debería de existir –tal como acontece con la normativa en vigor– impedimento para recurrirla en vía administrativa.

ser matizado cuando se trata de los siguientes grados procesales que, eventualmente puedan configurarse" (STC 37/1995, de 7 de febrero, FJ 5). Tal como dijimos en la STC 202/2002, de 28 de octubre, FJ 5, que otorgó el amparo y acordó elevar al Pleno del Tribunal la cuestión de inconstitucionalidad de los arts. 453.2, en el inciso "por falta grave", y 468 b) de la Ley Orgánica 2/1989, de 13 de abril, procesal militar, el derecho fundamental a la tutela judicial efectiva reconocido en el artículo 24.1 de la CE "*prohibe al legislador que, en términos absolutos e incondicionales, impida acceder al proceso los indicados derechos e intereses legítimos; prohibición que se refuerza por lo dispuesto en el artículo 106.1 de la Constitución cuando se trata del control judicial frente a la actuación administrativa* (así, STC 149/2000, de 1 de junio, que cita las SSTC 197/1988, de 24 de octubre, 18/1994, de 20 de enero, 31/2000, de 3 de febrero)" [...] Con la lectura de los preceptos citados comprobamos que las sanciones impuestas por faltas leves *no pueden ser impugnadas ante la jurisdicción militar por cauce del procedimiento contencioso-disciplinario ordinario*, sino solo por el cauce especial y sumario utilizable si se alega vulneración de los derechos fundamentales y las libertades públicas pero cerrado a los motivos de impugnación sean de legalidad ordinaria en cuyo caso ya concluimos en la STC 2002/2002, de 28 de octubre, FJ 5, que *el ciudadano no puede impetrar el control judicial sobre la adecuación de la actuación administrativa, del acto sancionador con el Ordenamiento jurídico*. Pues bien, si ello es así no podemos sino concluir, de conformidad con lo interesado por el Ministerio Fiscal en sus alegaciones, que *la exclusión de control judicial de los motivos de legalidad ordinaria que surgieran a raíz de la imposición de sanciones leves en el ámbito disciplinario castrense choca frontalmente con el derecho fundamental a la tutela judicial efectiva sin indefensión reconocida en el artículo 24.1 CE*» (fundamento tercero).

⁹ Artículo 10.1 de la LOPJ: «A los solos efectos prejudiciales, cada orden jurisdiccional podrá conocer de asuntos que no le estén atribuidos privativamente».

- 2.º En cualquier caso de lo que no hay duda es de que la *liquidación tributaria vinculada al delito*, habida cuenta de su indudable contenido punitivo, abre la vía al procedimiento especial de protección de derechos fundamentales¹⁰.

Pues bien esta novedosa vertebración de las relaciones entre la Administración tributaria denunciante y la jurisdicción penal, que no impide la emisión de liquidación tributaria vinculada al delito, sino que, al contrario, obliga al poder público a finalizar (y no a paralizarlo, como antes de la reforma) el procedimiento tributario para, acto seguido y como regla general, emitir aquella con plenos efectos recaudadores; pretende salvaguardar la prevalencia de la esfera penal en la fijación de los hechos señalando que solo en el caso de una sentencia absolutoria «*por motivo diferente a la inexistencia de la obligación tributaria*» (es decir, porque la supuesta conducta delictiva denunciada no lo es en términos estrictamente delictuales) procederá tener «en cuenta los hechos que el órgano judicial hubiese considerado probados» (art. 257.2 c) LGT). Tal redacción ¿ha supuesto en este punto –sujeción de la Administración tributaria a los hechos probados– una reforma respecto a la regulación anterior? Es más, ¿se ajusta la vigente normativa al principio constitucional de prevalencia de la jurisdicción penal en la fijación de hechos?

II. LA NUEVA ARTICULACIÓN DEL TANTO DE CULPA, ¿VULNERA EL DERECHO FUNDAMENTAL AL JUEZ ORDINARIO PREDETERMINADO POR LA LEY?

La actual regulación del tanto de culpa obliga a la Administración tributaria (salvo en casos puntuales) a dictar liquidación tributaria *vinculada al delito*; es decir, a dictar un acto administrativo que cuantifica una auténtica *cuota defraudada*. Este régimen jurídico puede suscitar dudas de constitucionalidad desde el momento en que un orden (el administrativo y, en última instancia, la jurisdicción contenciosa) se adentran en una esfera que no les compete, como es la penal;

¹⁰ Cfr., artículos 114 a 122 bis de la Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa (LJCA). El Tribunal Supremo ha precisado, desde la órbita procesal, los requisitos necesarios para la tramitación de este procedimiento especial: «[...] la jurisprudencia de esta Sala [contenida, entre otras muchas, en las sentencias de 21 de diciembre de 2007 (RJ 2008, 1116) (casación 7686/2005) y en las que en ella se citan; la sentencia de 15 de febrero de 2010 (RJ 2010, 3356) (casación 1608/2007); de 20 de diciembre de 2011 (RJ 2012, 2910) (casación 4911/2010) o en la de 6 de junio de 2014 (RJ 2014, 2995) (Rec ordinario 159/2013)] que sostienen, a propósito de los requisitos que debe reunir el escrito de interposición del recurso para franquear el acceso a esta vía especial de protección judicial de los derechos fundamentales, que "basta con la invocación de uno de ellos de los que sería titular el recurrente y con la imputación de su infracción a la concreta actuación administrativa impugnada, junto con un mínimo razonamiento que enlace ese resultado con ella" [para admitir el recurso]. Igualmente, es menester advertir que el trámite previsto en el artículo 117.2 de la Ley reguladora solamente tiene por objeto la comprobación de que concurren en el recurso los ingredientes que se han señalado por lo que no autoriza a sumar a tales requisitos otro de fondo consistente en la superación de un juicio preliminar sobre la viabilidad de las pretensiones esgrimidas aunque, desde luego, si sea siempre posible la constatación de la material imposibilidad de que los actos impugnados, por su naturaleza, produzcan las vulneraciones denunciadas"» (Sentencia de 24 de julio de 2014, rec. casación núm. 3839/2013, fundamento séptimo. En los mismos términos, STS de 25 de junio de 2015, rec. casación núm. 1542/2014, fundamento sexto).

suscitándose entonces un problema de competencia que pudiera derivar en una vulneración del derecho fundamental al juez ordinario predeterminado por la ley.

La respuesta a esta cuestión ya fue resuelta hace tiempo por el Tribunal Constitucional en un sentido negativo, a la hora de enjuiciar el tanto de culpa vigente (en su día) en la esfera laboral¹¹.

Por tanto, parece claro que, de acuerdo con esta doctrina constitucional, esta reforma del tanto de culpa tributario no vulnera tal derecho fundamental, sin perjuicio de que la actuación paralela de los dos órdenes pueda suscitar otros problemas de constitucionalidad.

III. RELEVANCIA CONSTITUCIONAL CON LA DECLARACIÓN DE HECHOS PROBADOS EN LA SENTENCIA PENAL: UNA MANIFESTACIÓN DE TUTELA REFORZADA

1. La Constitución establece en su artículo 120.3 que «las sentencias será siempre motivadas y se pronunciarán en audiencia pública». Dicho precepto está relacionado con el derecho fundamental a la tutela judicial efectiva del artículo 24 de la CE y a la interdicción de la arbitrariedad del artículo 9.3 de la CE. Además, nuestro Tribunal Constitucional ha precisado el alcance constitucional en amparo de la motivación de las sentencias y así tiene reconocido que «la exigencia de motivación de las sentencias *está directamente relacionada con los principios de un Estado de Derecho* (art. 1.1 CE) y *con el carácter vinculante que para jueces y magistrados tiene la ley*, a cuyo imperio están sometidos en el ejercicio de su potestad jurisdiccional (art. 117 CE, párrafos 1 y 3). En contra de lo que con naturalidad ocurría en el Antiguo Régimen, en un Estado de Derecho hay que dar razón del Derecho judicialmente interpretado y aplicado. *Con ello se cumple tanto con la finalidad de evidenciar que el fallo es una decisión razonada en términos de Derecho y no un simple y arbitrario acto de voluntad del juzgador* en ejercicio de un rechazable absolutismo judicial, como con la de hacer

¹¹ En efecto, la STC núm. 62/1984, de 21 de mayo (NSJ055932), señala que podría darse tal circunstancia «si el proceso laboral estuviera sometido, por imperativo legal, igual que el resto de los procesos civiles, a la regla de la prejudicialidad penal que, conforme a lo dispuesto en los artículos 114 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal y 362 de la Ley de Enjuiciamiento Civil, obliga a suspender tales procesos cuando su resolución depende de la de un Juez o Tribunal penal sobre los mismos hechos, regla de la que se deduce, por tanto, la prevalencia de la decisión del juzgador penal en lo que se refiere a la determinación de la culpabilidad de tales hechos, cuando estos sean constitutivos de delito. *Sin embargo, en la regulación del proceso laboral ha sido voluntad del legislador, expresada mediante el párrafo primero del artículo 77 de la Ley de Procedimiento Laboral, que dicho proceso en ningún caso se suspenda por seguirse causa criminal sobre los hechos debatidos.* Según declaró este TC en la mencionada Sentencia núm. 24/1984, de 23 de febrero, este precepto legal "no choca con ningún otro de carácter constitucional, pues el legislador ha optado por la no suspensión de los procesos laborales en atención, entre otros bienes jurídicos, a la rapidez con que conviene resolver el proceso laboral y a que la búsqueda de la verdad material es, como afirma la doctrina, el objetivo central del proceso de trabajo". *La exclusión de la prejudicialidad y la independencia respecto a la jurisdicción penal* con que el juez laboral actúa, en supuestos como el planteado por la presente demanda de amparo, *no se opone por tanto, sino que más bien responde estrictamente a la determinación legal de la competencia judicial, y ello sin perjuicio, [...], de que en ciertos casos la resolución penal sea de algún modo vinculante para la resolución laboral y de la necesidad de solucionar dificultades que puedan derivarse del funcionamiento paralelo e independiente de procesos de uno y otro orden sobre unos mismos hechos, exigencias, no obstante, que como veremos, derivarían de precepto constitucional distinto al primer inciso del art. 24.2 de la CE» (fundamento tercero).*

posible el control jurisdiccional de la resolución a través del sistema de recursos previsto en el ordenamiento (SSTC 116/1986, fundamento jurídico 3.º; 131/1987, fundamento jurídico 3.º; 174/1987, fundamento jurídico 2.º, y 211/1988, fundamento jurídico 4.º, entre otras muchas sentencias y autos). Nuestra jurisprudencia *ha integrado el requisito del artículo 120.3 CE* en sí mismo fuera del marco del amparo jurisdiccional según el artículo 53.2 de la Constitución, *en el derecho a la tutela judicial, pero sin que ello comporte convertir a este tribunal en una instancia casacional destinada a velar por la corrección interna de la interpretación jurisdiccional de la legalidad ordinaria, para lo cual un Tribunal Constitucional carece de jurisdicción, [...] a no ser que la interpretación efectuada haya redundado en vulneración de otro derecho fundamental sustantivo, distinto a la tutela judicial*, en cuyo caso los errores interpretativos no constituyen violaciones del artículo 24.1 CE, sino de otros derechos fundamentales» (STC 24/1990, de 15 de febrero; fundamento cuarto¹²).

A su vez, el Tribunal Constitucional ha puesto de manifiesto que *«el deber de motivación que pesa sobre los órganos judiciales "no exige un razonamiento exhaustivo y pormenorizado de todos los aspectos y perspectivas que las partes puedan tener de la cuestión que se debate, sino que deben considerarse suficientemente motivadas aquellas resoluciones judiciales que vengan apoyadas en razones que permitan conocer cuáles han sido los criterios jurídicos esenciales fundamentadores de la decisión o, lo que es lo mismo, la ratio decidendi, de manera que no existe un derecho fundamental del justiciable a una determinada extensión de la motivación judicial" (entre otras muchas, SSTC 144/2007 de 18 de junio, FJ 3, y 126/2013, de 3 de junio, FJ 3) [...] En particular debe recordarse que la doctrina constitucional ha declarado reiteradamente que "el silencio judicial determinante de la vulneración constitucional debe referirse a extremos que de haber sido considerados en la decisión hubieran podido determinar un fallo distinto al pronunciado, pues en caso contrario la falta de respuesta carecería de relevancia material" (STC 139/2009, de 15 de junio, FJ 2), y que aunque no existe obligación de que el órgano judicial realice un pronunciamiento explícito sobre la eficacia probatoria que le merece cada uno de los medios de prueba *si es necesario que especifique el discurso que enlaza la actividad probatoria con el relato fáctico resultante* (entre otras, STC 126/2013, de 3 de junio, FJ 3)»* (STC 9/2015, de 2 de febrero de 2015; fundamento tercero –NCJ059393–).

2. Pues bien, en aplicación de esta inveterada doctrina, nuestro Tribunal Constitucional no ha dudado en destacar que **la falta de motivación en las sentencias penales conecta directamente el derecho fundamental a la tutela judicial efectiva (art. 24.1 CE) con el derecho fundamental a la legalidad penal del artículo 25.1 de la CE**. Y así sostiene que *«el derecho fundamental a la legalidad penal, reconocido en el artículo 25.1 CE, ha de reputarse vulnerado cuando la conducta que ha sido declarada probada en la sentencia "es subsumida de un modo irrazonable en el tipo penal" (SSTC 91/2009, de 20 de abril, FJ 6; 153/2011, de 17 de octubre, FJ 8; y 196/2013, de 2 de diciembre, FJ 5). Esta violación del artículo 25.1 CE puede proceder de la interpretación misma del precepto sustantivo aplicado*, ya que el juez puede atribuir a la norma penal un contenido que exceda, en perjuicio del acusado, del tenor literal posible del precepto, incurriendo en tal caso en una analogía *in malam partem* que ha de entenderse constitucionalmente proscrita. Cuando la interpretación de la norma sustantiva resulta, en cambio, compatible con el tenor literal posible de la norma aplicada, **la lesión del artículo 25.1 CE puede derivar del juicio de subsunción que se reali-**

¹² En los mismos términos, entre otras, la STC 178/2014, de 3 de noviembre, fundamento tercero (NCJ058883).

za con base a los hechos probados. De acuerdo con nuestra doctrina, *ese juicio de subsunción debe respetar un doble parámetro de razonabilidad: (i) el metodológico, que exige que no incurra en quiebras lógicas y que sea acorde con los modelos de argumentación aceptados dentro de la comunidad jurídica, y (ii) el axiológico, que requiere que se ajuste a los criterios y valores que informan nuestro ordenamiento constitucional (SSTC 138/2004, de 13 de septiembre, FJ 3; 242/2005, de 10 de octubre, FJ 4; 9/2006, de 16 de enero, FJ 4; 242/2005, de 10 de octubre, FJ 4; 262/2006, de 11 de septiembre, FJ 4, 129/2008, de 27 de octubre, FJ 3; 91/2009, de 20 de abril, FJ 6; 153/2011, de 17 de octubre, FJ 8; y 196/2013, de 2 de diciembre, FJ 5). El canon de razonabilidad que impone el artículo 25.1 CE es, pues, más exigente que el que, por norma general, caracteriza al derecho a la tutela judicial efectiva (art. 24.1 CE)» (STC 2/2015, de 19 de enero de 2015; fundamento octavo –NCJ059329–). Y, de esta manera, «dada la trascendencia de los valores constitucionales en juego en la aplicación del Derecho penal [...] y su posible afectación, [...], a los derechos fundamentales a la libertad (art. 17.1 CE) y a la legalidad penal (art. 25.1 CE), hemos señalado que el estándar de las exigencias derivadas del deber de motivación es más riguroso en estos supuestos, hablándose de una **tutela reforzada** que exige, tanto la exteriorización del razonamiento por el que se estima que concurre o no el supuesto previsto en la ley, como que el mismo se manifieste a través de una motivación en la que, más allá de su carácter razonado, sea posible apreciar un nexo de coherencia entre la decisión adoptada, la norma que le sirve de fundamento y los fines que justifican la institución» (STC 49/2014, de 7 de abril; fundamento segundo¹³ –NCJ058418–).*

IV. LA DECLARACIÓN DE HECHOS PROBADOS EN LAS SENTENCIAS PENALES: SIGNIFICACIÓN LEGAL Y CASACIONAL

El artículo 248.3 de la LOPJ reconoce específicamente la trascendencia de las declaraciones de hechos probados en las sentencias penales al señalar que «Las sentencias se formularán expresando, tras un encabezamiento, en párrafos separados y numerados, los antecedentes de hecho, *hechos probados, en su caso*, los fundamentos de derecho y, por último, el fallo». Vemos, pues, que nos encontramos ante un elemento fundamental (la declaración de hechos probados) en la construcción de la sentencia penal por parte del juzgador. De ahí que una constante doctrina legal de la Sala Segunda del Tribunal Supremo venga precisando (1.º) que «la exigencia del relato de hechos probados para toda clase de sentencias, incluidas las absolutorias, al considerar como inadmisibles corruptela las resoluciones de tal índole carentes de resultancia probatoria, sin que pueda suplirse esa omisión a través de datos fácticos contenidos en los fundamentos jurídicos»¹⁴.

Asimismo, esta jurisprudencia ha perfilado el contenido necesario de la relación de hechos probados (2.º) concretando que «deben formar parte del mismo los datos relativos a los hechos relevantes penalmente con inclusión muy especialmente de aquellos que pueden modificar o hacer desaparecer alguno de los elementos del delito que comenzando por los *supuestos de exclusión de la acción*, continuando por las *causas de justificación y las de exclusión de la imputabilidad*,

¹³ También, la STC 12/2016, de 1 de febrero, fundamento tercero (NCJ060890).

¹⁴ STS núm. 772/2001, de 8 de mayo, fundamento único.

aquellas *eliminan la tipicidad*, estas *la culpabilidad*, para terminar por *los supuestos de exclusión de la punibilidad* dentro de los que podemos incluir la excusa absolutoria, las condiciones objetivas de punibilidad y la prescripción. *Todos estos elementos deben formar parte del factum porque todos ellos forman "la verdad judicial" obtenida por el tribunal*¹⁵.

Y, a su vez, hace hincapié (3.º) en que los *hechos probados* deben *construirse en positivo*, ya que *«es componente esencial de una sentencia una descripción precisa, clara y terminante de los hechos que el tribunal estima justificados* de manera que proporcionen la base del correlativo juicio jurídico acerca de su tipicidad o atipicidad de los hechos relatados. La ausencia de toda narración deja sin soporte fáctico la decisión y sin apoyo la capacidad de discutir por vía de recurso la corrección del juicio jurídico [...] *es preciso fijar –aunque sean mínimos– los hechos que han sido probados* a salvo los casos excepcionales y poco frecuentes, aunque reales e imaginables (v. gr. nulidad de toda la actividad probatoria), en que nada puede reputarse acreditado [...] *Es exigible y está en la esencia del derecho a la tutela efectiva, el deber del órgano judicial de exponer en términos positivos, con claridad y coherencia los hechos que se consideran probados*. Constituyen la materia prima de una adecuada calificación jurídica, y en definitiva del pronunciamiento condenatorio o absolutorio»¹⁶.

Tal es su relevancia que la deficiente elaboración de los mismos por la instancia jurisdiccional abre la vía casacional al amparo de lo dispuesto en el artículo 851, apartados 1.^º¹⁷ y 2.^º¹⁸, de la Ley de Enjuiciamiento Criminal (LECrím.).

¹⁵ STS núm. 607/2010 de 30 junio, fundamento décimo.

¹⁶ STS núm. 802/2015, de 30 de noviembre, fundamento primero.

¹⁷ Artículo 851.1.º de la LECrím.: «Podrá también interponerse el recurso de casación por la misma causa: 1.º Cuando en la sentencia no se exprese clara y terminantemente cuáles son los hechos que se consideren probados, o resulte manifiesta contradicción entre ellos, o se consignen como hechos probados conceptos que, por su carácter jurídico, impliquen la predeterminación del fallo». El Tribunal Supremo ha desarrollado este motivo casacional «[...] consistente en *falta de claridad en el relato de hechos probados* –destacando que– se exigen las siguientes circunstancias: a) que en el contexto del resultado fáctico se produzca la existencia de cierta incomprensión de lo que realmente se pretendió manifestar, bien por la utilización de frases ininteligibles, bien por omisiones substanciales o por el empleo de juicios dubitativos, por absoluta carencia de supuestos fácticos o por la mera descripción de la resultancia probatoria huérfana de toda afirmación por parte del juzgador; b) que la incorporación del relato esté directamente relacionada con la calificación jurídica; y, c) que la falta de entendimiento o incomprensión del relato provoque una laguna o vacío en la descripción histórica de los hechos, bien por una omisión total de versión fáctica, bien por omisiones parciales que impidan su comprensión» (STS núm. 24/2010 de 1 febrero, fundamento primero).

¹⁸ Artículo 851.2.º de la LECrím.: «Podrá también interponerse el recurso de casación por la misma causa: [...] 2.º Cuando en la sentencia solo se exprese que los hechos alegados por las acusaciones no se han probado, sin hacer expresa relación de los que resultaren probados». Igualmente el Tribunal Supremo «ha elaborado los siguientes parámetros interpretativos de este motivo: a) que en las resoluciones judiciales han de constar los hechos que se estimen enlazados con las cuestiones que hayan de resolverse en el fallo, con declaración expresa y terminante de los que se consideren acreditados; b) que, efectivamente, la carencia de hechos probados supone un serio obstáculo para llegar a un pronunciamiento condenatorio pues este debe descansar sobre las razones jurídicas que califiquen aquellos hechos, aunque la Sala es muy dueña de redactar, del modo que estime más acertado, los acontecimientos que según su conciencia estime aseverados; c) que de igual modo el juzgador no tiene obligación de transcribir en sus fallos la totalidad de los hechos aducidos por las partes o consignados en las respectivas conclusiones; y d) que el vicio procesal existe indudablemente no solo cuando la carencia sea absoluta sino también cuando la sentencia se limite a declarar genéricamente que no están probados los hechos, base de la acusación» (STS núm. 24/2010 de 1 de febrero, fundamento primero).

V. LA VINCULACIÓN A LOS HECHOS PROBADOS COMO MANIFESTACIÓN DE LA PREVALENCIA DE LA JURISDICCIÓN PENAL EN LA FIJACIÓN DE LOS HECHOS: ¿HAY UNA DOCTRINA CONSTITUCIONAL CLARA Y PRECISA QUE PUEDE APLICARSE SIN INCERTIDUMBRES HERMENÉUTICAS?

1. La prevalencia del orden penal en la concreción de los hechos, fijada por el Tribunal Constitucional a raíz de su ya clásica y conocida (y, no por ello, menos importante) Sentencia 77/1983, de 3 de octubre (NFJ000032), concluye que «el principio *non bis in idem* determina 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 normativas 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, [...], no puede actuar mientras no lo hayan hecho los segundos y deba 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 art. 25 de la Constitución y viola el derecho del ciudadano a ser sancionado solo en las condiciones estatuidas por dicho precepto*» (fundamento cuarto).

De ahí que —conforme se destaca en la STC 2/2003, de 16 de enero (NCJ041689), «la vertiente formal o procesal de este principio (*non bis in idem*), [...], se concreta en la regla de la preferencia o precedencia de la autoridad judicial penal sobre la Administración respecto de su actuación en materia sancionadora en aquellos casos en los que los hechos a sancionar puedan ser, no solo constitutivos de infracción administrativa, sino también de delito o falta según el Código penal. En efecto, [...], si bien nuestra Constitución no ha excluido la existencia de una potestad sancionadora de la Administración, sino que la ha admitido en el artículo 25.3, dicha aceptación se ha efectuado sometiéndole a «las necesarias cautelas, que preserven y garanticen los derechos de los ciudadanos». Entre los límites que la potestad sancionadora de la Administración encuentra en el artículo 25.1 de la CE, en lo que aquí interesa, se declaró la necesaria subordinación de los actos de la Administración de imposición de sanciones a la Autoridad judicial. De esta subordinación deriva una triple exigencia: «a) el necesario control *a posteriori* por la autoridad judicial de los actos administrativos mediante el oportuno recurso; b) la imposibilidad de que los órganos de la Administración lleven a cabo actuaciones o procedimientos sancionadores, en aquellos casos en que los hechos puedan ser constitutivos de delito o falta según el Código penal o las leyes penales especiales, mientras la autoridad judicial no se haya pronunciado sobre ellos; c) la necesidad de respetar la cosa juzgada» (fundamento tercero).

El Tribunal Constitucional, más recientemente, ha ratificado la preferencia de la jurisdicción penal sobre cualquier otro orden en la determinación de hechos punibles, en la STC 126/2011, de 18 de julio (NCJ055319), con ocasión de la vertebración de relaciones entre los Tribunales penales y el Tribunal de Cuentas (órgano de carácter jurisdiccional cuando ejerce funciones de

enjuiciamiento contable) y con motivo de la fiscalización de hechos con trascendencia contable que, a su vez, pudieran tener naturaleza delictiva¹⁹.

2. Esta doctrina constitucional ampara la prevalencia del juez penal ante la fijación de hechos con estricta trascendencia sancionadora. En tales casos la potestad sancionadora de la Administración siempre deberá ajustarse a lo declarado en sede penal. Puede sostenerse que aquí la *vinculación fáctica* es *estricta y absoluta* a lo dispuesto en el proceso penal. De forma que la Administración (tributaria) sancionadora nunca podrá apartarse de los *hechos probados* (cuestión distinta será determinar si esos *mismos* hechos merecen una respuesta administrativo-sancionadora), so pena de vulnerar el artículo 25 de la CE. Ahora bien, hay que plantear si esa sujeción a los hechos probados en la esfera penal deben contar con la misma virtualidad y alcance cuando de lo que se trata no es de sancionar administrativamente, sino de regularizar fiscalmente. Piénsese en los supuestos de devolución del expediente a la esfera tributaria porque la autoridad penal consideró que los hechos denunciados no revestían carácter delictivo. En tales casos, ¿la Administración tributaria puede regularizar (que no sancionar) con base en criterios fácticos *distintos y/o divergentes* de los afirmados en la esfera penal?

Pues bien, el Tribunal Constitucional ha matizado su parecer en estos supuestos ya 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* [...] 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

¹⁹ Razonando que «[...] la interpretación de los arts. 18.2 de la Ley Orgánica 2/1982, de 12 de mayo, del Tribunal de Cuentas, y 49.3 de la Ley 7/1988, de 5 de abril, de funcionamiento del Tribunal de Cuentas, *atribuye preferencia a la jurisdicción contable en su ámbito propio, esto es, al contable*, al paso que los arts. 16 y 17 de la misma ley *excluyen toda competencia de la jurisdicción contable para el enjuiciamiento de hechos constitutivos de delito* y las cuestiones de índole civil o laboral o de otra naturaleza encomendados al conocimiento de los órganos del Poder Judicial. De modo que *la interpretación conjunta de estos preceptos con el artículo 117 CE –unidad y exclusividad de la jurisdicción ordinaria– y con los arts. 10 y 44 LOPJ –preferencia de la jurisdicción penal sobre cualquier otra y exclusión del conocimiento prejudicial de aspectos penales por cualquier otra jurisdicción– conducen a los órganos judiciales a afirmar que la declaración de responsabilidad penal no puede declinarse a favor de la jurisdicción del Tribunal de Cuentas al objeto de que este declare previamente a la actuación de la jurisdicción penal la existencia de un hecho punible o alguno de sus elementos –como lo es la legalidad o ilegalidad de los fondos públicos y la cuantificación de la malversación–, pues ello compete de manera exclusiva en los órganos judiciales del orden penal» (fundamento décimo).*

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*» (STC núm. 158/1985, de 26 de noviembre, fundamento sexto –NSJ051748–).

3. Por tanto, hay que concluir que no hay impedimento, de principio, para regularizar en orden a hechos diversos de los sostenidos en la esfera penal siempre que se motive adecuadamente la discrepancia, puesto que «aunque es verdad que unas mismas pruebas pueden conducir a considerar como probados o no probados los mismos hechos por los Tribunales de Justicia, también lo es que, *afirmada la existencia de los hechos por los propios Tribunales de Justicia no es posible separarse luego de ellos sin acreditar razones ni fundamentos que justifiquen tal apartamiento*. Y ello porque, 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 (STC 24/1984, de 23 de febrero, FJ 3), cuando la contradicción no deriva de haberse abordado unos mismos hechos desde perspectivas jurídicas diversas (SSTC 30/1996, de 26 de febrero, FJ 5; 50/1996, de 26 de marzo, FJ 3), y *es claro que unos hechos idénticos no pueden existir y dejar de existir para los órganos del Estado, pues a ello se oponen principios elementales de lógica jurídica y extrajurídica* (STC 24/1984, de 23 de febrero, FJ 3). Admitir lo contrario vulneraría el principio de seguridad jurídica que, como una exigencia objetiva del ordenamiento, se impone al funcionamiento de todos los órganos del Estado en el artículo 9.3 CE, y también el derecho subjetivo a una tutela jurisdiccional efectiva reconocido por el artículo 24.1 CE, pues no resulta compatible la efectividad de dicha tutela y la firmeza de los pronunciamientos judiciales contradictorios (SSTC 77/1983, de 3 de octubre, FJ 4; 62/1984, de 21 de mayo, FJ 5; 158/1985, de 26 de noviembre, FJ 4; 35/1990, de 1 de marzo, FJ 3; 30/1996, de 26 de febrero, FJ 5; 50/1996, de 26 de marzo, FJ 3; 190/1999, de 25 de octubre, FJ 4)». (STC núm. 151/2001, de 2 de julio, fundamento cuarto–NSJ009700–)²⁰.

Y así el Tribunal Constitucional considera vulnerado el derecho fundamental a la tutela judicial efectiva cuando «*no aparecen motivadas las razones por las que, no obstante haberse producido la exoneración de la responsabilidad administrativa en la vía estrictamente sancionadora, sin embargo sí que concurre la responsabilidad en el ámbito laboral desde la óptica de prevención de riesgos laborales y en atención a los mismos concretos hechos producidos*. Como afirma el Ministerio Fiscal, *faltan las razones singulares por las que las resoluciones recurridas se apartan de la valoración que sobre la infracción de medidas de seguridad alcanzó el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo al enjuiciar la sanción impuesta a la empresa recurrente en amparo, más aún si tenemos en cuenta que la doctrina jurisprudencial viene exigiendo, como requisito determinante de la responsabilidad en el accidente, que la empresa haya cometido alguna infracción consistente en el incumplimiento de alguna medida de seguridad general o especial, que se acredite la causación de un daño efectivo en la persona del trabajador, y que exista una relación de causalidad entre la infracción y el resultado dañoso*. Cabe decir que *la resolución recurrida no ha tenido debidamente en cuenta para valorar los hechos la existencia de un previo pronunciamiento judicial, o que no ha motivado ad casum la distinta apreciación de los mismos*. De ahí que ambas resoluciones resulten claramente contradictorias en cuanto a la observancia por parte de la demandante de amparo de las normas sobre prevención de riesgos laborales

²⁰ Vid., también, las SSTC 34/2003, de 25 de febrero, fundamento cuarto; y 16/2008, de 31 de enero, fundamento segundo.

con respecto al accidente de trabajo objeto de enjuiciamiento. Y esto así, a falta de una motivación suficiente que exteriorice el fundamento de la decisión adoptada o que motive por qué, si antes se había declarado en otro orden jurisdiccional, en una decisión judicial ya firme, que no había existido incumplimiento por la empresa de las normas sobre prevención de riesgos laborales, ahora se llega a la conclusión contraria» (STC núm. 21/2011, de 14 de marzo, fundamento cuarto –NCJ054612–).

VI. LOS «HECHOS DECLARADOS NO PROBADOS» POR EL JUEZ PENAL NO VINCULAN A LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA: ¿SIEMPRE DEBE SER ASÍ?

1. Hasta el momento es claro que las Administraciones tributarias se encuentran vinculadas a los «hechos probados» en sentencia penal firme, conforme a lo dispuesto en el artículo 180.1 de la LGT. Ahora bien, ¿ocurre lo mismo con los «hechos no probados»? En los casos en que la resolución judicial penal proceda a la absolución del obligado tributario denunciado por inexistencia de prueba suficiente para condenar por delito contra la Hacienda Pública, ¿queda expedito el camino para que los órganos tributarios, reanudadas las actuaciones, regularicen e incluso sancionen sin más limitación fáctica que los «hechos probados»?

Los tribunales han respondido afirmativamente a esta cuestión señalando que «la conclusión que se alcanza no puede ser la misma respecto de los *hechos declarados no probados* que se contengan en una resolución judicial absoluta, *pues respecto de estos*, y prescindiendo ya del aspecto sancionador, *no queda vinculada la Administración*, toda vez que las normas y criterios sobre la *prueba en el proceso penal y en el procedimiento administrativo de comprobación son radicalmente diferentes*, pues mientras en el proceso penal el acusado está amparado por el principio de presunción de inocencia, en el procedimiento administrativo de investigación y comprobación se aplica la inversión de la carga de la prueba que resulta inadmisibles en el proceso penal, de tal forma que elementos de prueba rechazados en el proceso penal, pueden resultar perfectamente válidos en el procedimiento administrativo de comprobación, máxime teniendo en cuenta que el fundamento del reproche en ambos procedimientos es completamente distinto. En efecto, reiteradamente se ha expuesto por esta Sala que los órganos penales en sus apreciaciones pueden prescindir "deliberadamente" y a los solos efectos penales, de los criterios establecidos en las normas fiscales, como por ejemplo sobre el devengo, en cuanto se apoyan en presunciones *contra reo* contrarias a la realidad material de los hechos, que es lo que de forma exclusiva ha de tener en cuenta el juzgador penal [...] Quiere ello decir que la *Administración tributaria, en el ejercicio de sus potestades, que únicamente quedan condicionadas por los hechos probados declarados como tales por los órganos de la jurisdicción penal*, podía proceder, como ha hecho, a *continuar el expediente y a dictar la oportuna liquidación tributaria a fin de establecer, consecuentemente, la deuda tributaria sobre la base de los criterios, principios y presunciones que rigen en ella* y que el juzgador penal puede prescindir de aplicar» (Sentencia de la Audiencia Nacional de 30 de junio de 2008, rec. núm. 550/2005, fundamento quinto –NFJ029781–²¹).

²¹ Doctrina que ha sido refrendada por el Tribunal Supremo, entre otras, en Sentencias de 7 de julio de 2011, recurso de casación núm. 5417/2009, fundamento cuarto (NFJ043861); de 24 de noviembre de 2011, recurso de casación núm. 4914/2008, fundamento quinto (NFJ045372); y de 20 de noviembre de 2014, recurso casación núm. 3850/2012, funda-

Se trata de un razonamiento que, como regla de principio, resulta correcto. Ahora bien, en ocasiones se utiliza para amparar cuestiones que son distintas, puesto que si bien es cierto que la sujeción administrativa solo debe alcanzar a los *hechos probados* en sede penal, la *libertad de regularizatoria* de la Administración tributaria no debe considerarse como absoluta respecto a los *hechos no probados* penalmente, máxime cuando la absolución o el sobreseimiento ha devenido porque el material probatorio ha sido anulado en la jurisdicción penal; o porque los medios de prueba no han sido suficientes para acreditar la comisión de una defraudación tributaria por encima del umbral cuantitativo tipificado en el artículo 305 del Código Penal. En tales situaciones, no será suficiente con trasladar al procedimiento tributario el mismo caudal probatorio utilizado en la denuncia, para proceder a liquidar y, después, sancionar administrativamente, bajo el pretexto de que la Administración solo se encuentra vinculada a los hechos probados en la esfera penal. Veámoslo con detenimiento.

2. En la Sentencia del Tribunal Supremo de 24 de noviembre de 2011 (rec. de casación núm. 4914/2008 –NFJ045372–) se analiza la legalidad de una regularización inspectora que trae causa de una actuación penal previa por la presunta comisión de un delito fiscal de la que resulta absuelto el obligado tributario porque el material probatorio de cargo incluido en la causa no se ajustaba a las normas procesales. Concretamente, «la base de la absolución radica en que la Audiencia considera que la prueba admitida por el Juzgado, consistente en unos documentos que acreditaban la titularidad del Sr. Marcelino de unos depósitos en una entidad suiza, cuyo saldo el 14 de julio de 1994 ascendía a 397.543.169 ptas., documentos obtenidos por la exesposa del interesado en el curso de su proceso de separación matrimonial y aportados a la Inspección en el marco de la comprobación seguida respecto de ella, *carecía de validez a efectos penales por no haber sido aportada tal prueba de acuerdo con las normas procesales, en concreto, siguiendo los cauces previstos en el Convenio Europeo de Asistencia en materia Penal y que, como prueba documental obrante en documento privado no había sido acompañada de la comparecencia del firmante de los documentos en el juicio oral*, añadiendo también que la prueba pericial consistente en la determinación de la deuda por parte de un funcionario de la Inspección carecía de valor por estar sustentada sobre ese mismo documento *cuya aportación se declara nula*» (fundamento primero).

En orden a dicho razonamiento, la Audiencia Provincial sienta el siguiente hecho probado:

«NO SE ACEPTAN los hechos probados consignados en la sentencia apelada y en su lugar se declara que: Marcelino, presentó ante la Hacienda Pública la declaración de las rentas percibidas en el año 1994, sin que conste probado que ocultó ingresos en ese periodo impositivo».

2.1. Devueltas las actuaciones, la Inspección liquida con base en los mismos medios de prueba anulados en sede penal considerando que el obligado tributario ocultó ingresos. Recurrida la regula-

mento quinto (NFJ056897). Como destaca CALDERÓN GONZÁLEZ «cuando el asunto vuelve a la Administración tras la sentencia absolutoria, siempre que se respetan los hechos probados, ateniéndose a los mismos aunque no a su vinculación, [...], *nada impide continuar el procedimiento y resolver lo que proceda desde el plano estrictamente fiscal*» (Cfr., CALDERÓN GONZÁLEZ, A. J.: «La prejudicialidad penal y la vinculación a los hechos probados de las sentencias penales absolutorias (Comentario a la STS, Sala Tercera, Sección Segunda, de 29 de octubre de 2012, rec. de casación n.º 3781/2009)», *Tribunal Fiscal*, núm. 267/2013, pág. 5).

rización, la sentencia de instancia desestima (en razonamiento confirmado por el Tribunal Supremo en la sentencia aquí analizada) las pretensiones del contribuyente pues, en efecto, «la Inspección queda vinculada por los hechos declarados probados en una sentencia absolutoria. Ahora bien *la conclusión que se alcanza no puede ser la misma respecto de los hechos declarados no probados* que se contengan en una resolución judicial absolutoria, pues respecto de estos, y prescindiendo ya del aspecto sancionador, no queda vinculada la Administración, *toda vez que las normas y criterios sobre la prueba en el proceso penal y en el procedimiento administrativo de comprobación son radicalmente diferentes*, pues mientras en el proceso penal el acusado está amparado por el principio de presunción de inocencia, en el procedimiento administrativo de investigación y comprobación se aplica la inversión de la carga de la prueba que resulta inadmisibles en el proceso penal, de tal forma que elementos de prueba rechazados en el proceso penal, pueden resultar perfectamente válidos en el procedimiento administrativo de comprobación, máxime teniendo en cuenta que el fundamento del reproche en ambos [...] La aplicación de las anteriores consideraciones al supuesto que se enjuicia comporta que conforme al relato de hechos probados contenido en la sentencia absolutoria dictada por la Audiencia Provincial de Barcelona en fecha 9 de octubre de 2003, *la Inspección quedaba vinculada al único hecho que se declaraba probado, que es que el Sr. "Marcelino presentó ante la Hacienda Pública la declaración de las rentas percibidas en el año 1994", pero no quedaba vinculada a lo que se declaraba no probado a efectos penales que era que ocultara ingresos en ese periodo impositivo, y ello, se reitera, como consecuencia de la nulidad a efectos penales de la prueba documental aportada, por lo que la nulidad acordada limitaba su ámbito objetivo al proceso penal, pero sin vinculación alguna para la Administración en las posteriores actuaciones inspectoras a desarrollar, al no quedar impedida para la práctica de la oportuna regularización administrativa*. Quiere ello decir que la Administración tributaria, en el ejercicio de sus potestades, que únicamente quedan condicionadas por los hechos probados declarados como tales por los órganos de la jurisdicción penal, podía proceder, como ha hecho, a continuar el expediente y a dictar la oportuna liquidación tributaria a fin de establecer, consecuentemente, la deuda tributaria sobre la base de los criterios, principios y presunciones que rigen en ella y que el juzgador penal puede prescindir de aplicar. procedimientos es completamente distinto» (fundamento primero).

No compartimos el razonamiento expuesto ya que el hecho probado es claro e indubitado: la autoliquidación presentada por el obligado tributario fue correcta no resultando acreditada la ocultación de ingresos («*Marcelino, presentó ante la Hacienda Pública la declaración de las rentas percibidas en el año 1994, sin que conste probado que ocultó ingresos en ese periodo impositivo*»). Lo que lleva a cabo la sentencia de instancia (y avala el Tribunal Supremo), para refrendar la regularización inspectora, es una *descomposición del hecho probado* afirmando que el único elemento fáctico acreditado en sede penal es la declaración tributaria presentada por el contribuyente pero no la ocultación de ingresos, que pasa a ser (hipotético y supuesto) un *hecho no probado*, donde la Administración tributaria cuenta con libertad de acción. Como queda dicho, el hecho probado en sede penal forma una *unidad incontestable* («*Marcelino, presentó ante la Hacienda Pública la declaración de las rentas percibidas en el año 1994, sin que conste probado que ocultó ingresos en ese periodo impositivo*») y, por lo mismo, en nuestra opinión, no resulta aplicable a este caso el *razonamiento del hecho no probado*.

2.2. Cuestión distinta hubiera sido plantearse el *alcance del hecho probado* en el procedimiento de inspección reanudado, una vez devuelto el expediente. En otras palabras, el *hecho probado* ¿tiene un carácter absoluto e incontestable o, por el contrario, puede sostenerse que cuenta

con una *eficacia relativa*, pudiendo discrepar del mismo siempre que se fundamente en una *actividad probatoria complementaria y distinta* de la realizada en sede penal?

En este sentido, frente a una visión estricta de la prevalencia de los hechos declarados probados en el proceso penal, nada impediría que la Administración tributaria, partiendo (eso sí) de la fijación de hechos establecida por el juez penal, pueda apartarse de la misma siempre que se sirva de *medios de prueba distintos y alternativos* de los previamente anulados en la jurisdicción penal (planteamiento que, como hemos visto, ampara nuestro Tribunal Constitucional). Lo que no resulta posible (como ocurre en el caso aquí analizado) es trasladar, *mutatis mutandi*, el material probatorio de cargo, que ha sido anulado judicialmente, al procedimiento inspector con el objeto de que la regularización denunciada, que finalmente no prosperó en la vía penal, fructifique, sin más, en la esfera tributaria; pues (como ya hemos destacado) un material probatorio que no se ajusta a los cánones de legalidad establecidos en la normativa constitucional o procesal, necesariamente debe desplegar efectos en el orden fiscal.

Por ello, nada hubiera impedido que la Inspección hubiera utilizado el material probatorio *restante* (y distinto del anulado judicialmente) para acreditar la realidad que pretendía regularizar. Concretamente, a través de «las cartas remitidas por el Banco suizo "Credit Suisse"» (fundamento quinto). Ahora bien, en su condición de *documentos privados* y por aplicación del artículo 106.1 de la LGT, hubiera sido necesario someterlas a contradicción en el procedimiento inspector conforme a lo dispuesto en el artículo 326 de la Ley de Enjuiciamiento Civil (LEC)²². Lo que resulta criticable es precisamente lo que finalmente ha refrendado el Tribunal Supremo en la sentencia indicada: validar en sede tributaria el material probatorio de cargo invalidado por el juez penal.

En esta línea, cabría plantearse si con el *nuevo* material probatorio que, en su caso, se hubiera puesto de manifiesto en el procedimiento reanudado y del que resultara una cuota defraudada situada dentro del radio de acción del delito fiscal, subsistiría el deber de denunciar nuevamente (art. 180.1 LGT) o, por contra, con base en exigencias del *principio constitucional non bis in idem* (art. 25 CE), solo habría lugar a la regularización tributaria y administrativo-sancionadora; pues en el caso resuelto por la sentencia del Tribunal Supremo nos encontramos con una sentencia (de la Audiencia Provincial) firme en el orden penal que declaró la absolución del contribuyente procesado.

3. Por su parte, en la Sentencia del Tribunal Supremo de 7 de julio de 2011 (rec. de casación núm. 5417/2009 –NFJ043861–) se resuelve una regularización inspectora (y sancionadora) efectuada en régimen de estimación indirecta de bases imponibles, que trae causa de una instrucción penal que finaliza en *auto de sobreseimiento provisional* en el que se dispone que «[...] "los

²² Artículo 326 de la LEC: «1. Los *documentos privados harán prueba plena en el proceso*, en los términos del artículo 319, cuando su autenticidad no sea impugnada por la parte a quien perjudiquen. 2. Cuando se impugne la autenticidad de un documento privado, el que lo haya presentado podrá pedir el cotejo pericial de letras o proponer cualquier otro medio de prueba que resulte útil y pertinente al efecto. Si del cotejo o de otro medio de prueba se desprendiere la autenticidad del documento, se procederá conforme a lo previsto en el apartado tercero del artículo 320. Cuando no se pudiese deducir su autenticidad o no se hubiere propuesto prueba alguna, el tribunal lo valorará conforme a las reglas de la sana crítica. 3. Cuando la parte a quien interese la eficacia de un documento electrónico lo pida o se impugne su autenticidad, se procederá con arreglo a lo establecido en el artículo 3 de la Ley de Firma Electrónica».

datos obrantes en la causa *no permiten deducir la existencia de fraude tributario* en los términos a que se refiere el artículo 305 del CP, *que exige una cuota defraudada superior a los 15.000.000 pesetas, por lo que no siendo previsible que más compradores, de los que ya lo reconocieron en vía administrativa, manifiesten tener pagado un sobreprecio de manera opaca al vendedor-querrelado*, resulta procedente acordar el SOBRESEIMIENTO PROVISIONAL del artículo 641-1 de la LECrim., *en tanto tales extremos no queden objetivados, bien por prueba directa o bien por indirecta, pero admisible en el procedimiento penal con los requisitos y garantías que para este se establecen. No siendo suficientes a tal fin y por sí solos los indicios relativos a salidas de fondos, valoraciones hipotecarias etc.; que se recogen en el informe de la Inspección"*» (antecedente de hecho primero de la sentencia del Tribunal Supremo).

En este caso es patente que la prueba indiciaria establecida en el Informe Denuncia de la Inspección no es apta para acreditar la existencia de un fraude tributario por encima del *quantum* penal fijado en el artículo 305 del CP.

Devuelto el expediente y reanudado el procedimiento, la Inspección no duda en regularizar utilizando el mismo material probatorio que motivó el tanto de culpa; en particular, «cuando se reinician las actuaciones inspectores –comunicado el auto de sobreseimiento– la Inspección regulariza al contribuyente por el régimen de estimación indirecta. En cuanto al método de comprobación se acude finalmente al siguiente sistema: como *consta acreditado por la declaración de nueve compradores la diferencia de valor entre lo realmente pagado al vendedor* (la sociedad demandante) *y lo escriturado*, se calcula lo defraudado por este por metro cuadrado *y se extiende a la totalidad de los pisos vendidos en el ejercicio*, obteniendo finalmente la base imponible y la cuota. Posteriormente se impone a la entidad recurrente sanción por infracción tributaria grave» (fundamento primero).

Vemos, pues, como la inferencia desvirtuada en sede penal (consistente en entender que *en la totalidad de los pisos vendidos en el ejercicio* se ha producido un *sobreprecio* a partir de *nueve* operaciones de compraventa) despliega, sin otra actividad probatoria complementaria, plenos efectos en el ámbito tributario para liquidar y sancionar.

El Tribunal Supremo no duda en legitimar dicho proceder señalando que *«la declaración que se contiene en el auto de sobreseimiento, por tanto, tiene su ámbito objetivo en el correspondiente proceso penal, pero sin vinculación alguna para la Administración en las posteriores actuaciones inspectoras que pueda desarrollar, al no quedar impedida para la práctica de la oportuna regularización administrativa*. Quiere ello decir que la Administración tributaria, en el ejercicio de sus potestades (que únicamente quedan condicionadas por los hechos probados declarados como tales por los órganos de la jurisdicción penal) podía proceder (como ha hecho) a continuar el expediente y a dictar la oportuna liquidación tributaria a fin de establecer, consecuentemente, la deuda tributaria sobre la base de los criterios, principios y presunciones que rigen en ella y de los que el juzgador penal puede prescindir, habida cuenta del mayor rigor de las exigencias probatorias en dicha sede y en los términos más arriba expuestos» (fundamento primero).

Sin embargo, de nuevo no compartimos este razonamiento pues, en primer lugar, la inferencia presuntiva que sustentó la denuncia penal no solo ha sido invalidada (por insuficiente) por el juez

penal, sino que ha derivado una *certeza fáctica* que debe ser respetada por la Inspección: no ha resultado acreditado un *quantum defraudatorio* por encima de los 15.000.000 de pesetas. De manera que la Administración tributaria se encuentra vinculada a dicho hecho probado y, por lo mismo, solo podrá regularizar (y sancionar) por las nueve operaciones inmobiliarias que han resultado acreditadas (aunque no fueran suficientes para imputar un delito fiscal). Solo podría discrepar de la referida realidad fáctica si, tras la reanudación del procedimiento, hubiera desplegado *alguna actividad probatoria complementaria* que (esta vez sí) permitiera una regularización por importe mayor que, incluso, en el supuesto de que diera lugar a una regularización con trascendencia penal por superar el umbral del delito fiscal, obligaría, a su vez, a una nueva activación del tanto de culpa (art. 180.1 LGT), ya que en tal caso no cabría oponer el principio constitucional *non bis in idem*, puesto que nos encontramos ante un auto de sobreseimiento provisional y no ante una sentencia penal absolutoria firme²³.

Lo que en cualquier caso resulta reprochable es la práctica (sorprendentemente avalada por el Tribunal Supremo) consistente en utilizar el *mismo material probatorio* que no ha sido validado en sede penal para, acto seguido tras la devolución del expediente, regularizar en términos idénticos al Informe Denuncia que motivó el tanto de culpa, pues ello supone ir contra la realidad fáctica asentada por el juez penal (y, por ende, contra el principio de prevalencia de la jurisdicción penal en la fijación de hechos). Repárese, por otra parte, que la *prueba indiciaria tributaria* debe responder a los *mismos cánones de constitucionalidad* que la *prueba indiciaria penal* y si esta (la penal) no lo ha superado, generando un hecho probado (no hay una defraudación superior a los 15.000.000 de pesetas); este (el hecho probado), con mayor motivo, debe ser respetado en la esfera tributaria, al menos como regla de principio. En consecuencia, si la Inspección pretende desvirtuar la realidad fáctica sentada por el juez penal, deberá desplegar una actividad probatoria complementaria a la que originó la denuncia inicial.

VII. LA SIMULACIÓN, ¿UNA CUESTIÓN FÁCTICA O JURÍDICA A EFECTOS DE UNA POSIBLE VINCULACIÓN DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA A LO DECLARADO EN SEDE PENAL?

1. La simulación se encuentra expresamente prevista como instituto regularizador en la esfera tributaria (*ex art. 16 LGT*) que, en su caso y siempre que se den los presupuestos legales ne-

²³ Y así lo ratifica el Tribunal Supremo en su Sentencia de 20 de noviembre de 2014 (rec. 3850/2012 –NFJ056897–): «cuando se llega a la absolución al no haberse apreciado la existencia de delito, *nada impide para que la Administración Tributaria pueda iniciar o continuar sus actuaciones* pero ha de atenerse a los hechos que los Tribunales penales hubieran considerado probados, aunque su valoración no vincula a la Administración, salvo que exista la declaración expresa de no haber existido los mismos» (fundamento quinto. No obstante, repárese que se trata de una sentencia con dos votos particulares). Crítico con este planteamiento, MARTÍN QUERALT al preguntarse que «¿no estaremos minusvalorando un principio esencial en virtud del cual aquello que no ha podido ser probado no existe en derecho? ¿No es eso, acaso, lo que ocurre en la Sentencia del Tribunal Supremo de 20 de noviembre de 2014? ¿Cómo puede fundamentarse la adecuación a derecho de una liquidación tributaria por unos beneficios que penalmente se consideran como no probados? (Cfr., MARTÍN QUERALT, J.: «La regularización tributaria sobre hechos no probados en vía penal», *Tribunal Fiscal*, núm. 277/2015, págs. 6 y 7).

cesarios, puede generar expedientes susceptibles de remisión a la esfera penal por la existencia de indicios de delito contra la Hacienda Pública²⁴.

Admitida la posible relevancia «penal» de cualquier acto simulado, aquí se trata de dilucidar si es posible que el instituto de la simulación pueda recibir una calificación dispar en función del orden ante el que nos encontremos. O si, por el contrario, hay un concepto único de simulación común a todo el ordenamiento. Concretamente, si puede haber una simulación tributaria que no se corresponda con lo previamente declarado en el ámbito penal.

Para abordar esta cuestión es ilustrativa la Sentencia de la Audiencia Nacional de 11 de noviembre de 2013 (rec. núm. 416/2011 –NFJ052696–), en la que se analiza una regularización inspectora por simulación relativa de un grupo empresarial²⁵.

Para la Inspección la organización descrita del grupo refleja una operativa simulatoria en forma de persona interpuesta que, sin embargo, no se ajusta con lo que se sostiene la jurisdicción penal, que ha descartado de manera indubitada, la existencia de simulación en dicho grupo. Así, la Audiencia Nacional transcribe la fundamentación del auto de la Audiencia Provincial de Madrid, de archivo y sobreseimiento de la causa penal²⁶.

²⁴ De hecho el Tribunal Constitucional, frente a otros mecanismos antielusorios (como el fraude de ley, actual conflicto en aplicación de la norma tributaria, previsto en el art. 15 de la LGT), que tienen vedada la activación de la denuncia penal, ha refrendado la idoneidad «penal» de la simulación llevada a cabo en el plano fiscal, «toda vez que, mientras que la simulación negocial entraña como elemento característico la presencia de un engaño u ocultación maliciosa de datos fiscalmente relevantes, en el fraude de ley tributaria no existe tal ocultamiento, puesto que el artificio utilizado salta a la vista» (STC 120/2005, de 10 de mayo, fundamento cuarto –NFJ019865–).

²⁵ «[...] En el acuerdo de liquidación se describe la operativa del grupo señalando que Cit Group se dedica a la financiación de clientes de empresas fabricantes y distribuidores de equipos informáticos. Cuando un cliente está interesado en obtener la financiación necesaria para la puesta a disposición de un equipo, el proveedor correspondiente en virtud de los acuerdos globales de financiación acude al grupo CIT para que se instrumente una solución financiera que permita al cliente final disponer del uso del equipo. En el caso del mercado español la solución financiera adoptada por el grupo conlleva que los equipos informáticos sean adquiridos por Cit Group Finance (Ireland) y los arrienda a Cit Group (Hungary) para que a su vez esta los ceda en arrendamiento a las entidades Newcourt Financial ESPAÑA SA o Newcourt Finance (France) (cada una especializada en determinado tipo de equipamiento) quienes a su vez los cedan en arrendamiento a los clientes finales todos ellos situados en España. En el acuerdo de liquidación se razona que esa estructura operativa del grupo CIT es constitutiva de un supuesto de simulación relativa y en concreto que son simuladas tanto las operaciones de arrendamiento de equipos informáticos del contribuyente Cit Group Finance (Ireland) a la sociedad interpuesta Cit Group Finance (Hungary) como el subarrendamiento de los mismos de la sociedad húngara a las entidades residentes en España siendo el hecho imponible real el arrendamiento de los bienes muebles de CIT Group Finance Ireland directamente a Newcourt Financial España SA) debiendo obviarse la interposición de Cit Group Finance (Hungary) en dicha operación. Así se indica que se ha introducido en el circuito económico lógico entre ambos operadores una tercera entidad residente en Hungría que no pasa de ser una mera sociedad interpuesta que no realiza en realidad operación efectiva alguna todo ello con la finalidad de aparentar unas operaciones de arrendamiento de bienes muebles con el objeto de sustraer a la tributación por el Impuesto sobre la Renta de No Residentes las rentas obtenidas por el arrendamiento de unos equipos informáticos a entidades residentes en España por parte de una entidad Cit Group Finance (Ireland) residente en Irlanda (obligado tributario)» (fundamento cuarto).

²⁶ «[...] Pues bien en el recurso se destaca como indicio de la existencia de simulación una supuesta falta de transparencia en las operaciones controvertidas y la inexistencia de Cit Hungary como entidad con realidad económica y operaciones

En consecuencia, es claro que en sede penal no se apreció la simulación denunciada lo que, con posterioridad, no evitó la continuación de la actuación inspectora que vino sosteniendo (haciendo caso omiso del pronunciamiento penal) la existencia de una simulación parcial relativa en CIT Hungary. La Audiencia Nacional refrenda la regularización inspectora posterior sobre la base de la que la simulación responde a una interpretación de las normas tributarias que queda a extramuros de la necesaria vinculación a los hechos probados²⁷.

1.1. Una conclusión se extrae de este planteamiento: es perfectamente posible (y legal) hablar de dos realidades distintas a partir de una misma base fáctica; en otras palabras, a efectos penales

comerciales reales. Examinadas las actuaciones se observa que las sociedades querelladas a requerimiento de la Inspección Tributaria *aportaron los contratos originales que regulaban las operaciones cuestionadas por la AEAT*, redactados en inglés que fueron traducidos al castellano por Cit Group. *También queda acreditado que la parte querellada en sus escritos de fecha 30-04 u 17-06-2009 adjuntó diversos documentos acreditativos de la realización de actividades económicas y empresariales por parte de Cit Hungary en Hungría con el consecuente devengo.* También se acredita que *la sociedad húngara había declarado y satisfecho en Hungría las cantidades correspondientes al impuesto de sociedades de los años 2001 a 2007, IVA desde el año 2001 hasta el 2008 y al impuesto municipal pagado desde el 2001 a 2008.* De la abundante prueba documental que obra en la causa se acredita que *Cit Hungary obtuvo beneficios sujetos a tributación en Hungría en los ejercicios que son objeto de esta causa, y que dicha compañía ha sido objeto de inspección por las autoridades tributarias de Hungría.* En consecuencia, de las declaraciones prestadas por los imputados en el juzgado de instrucción y de los documentos que obran en la causa se infiere que *la sociedad Cit Hungary tiene entidad comercial y de negocio por las actividades empresariales realizadas en Hungría y ha obtenido beneficios en virtud de los contratos de arrendamiento de servicios suscritos entre las mercantiles irlandesa, húngara y española»* (fundamento quinto).

²⁷ «[...] lo que no vincula a esta Sala son las conclusiones alcanzadas por la jurisdicción penal sobre la inexistencia de simulación *ya que la existencia o no de simulación no es un hecho sino una calificación jurídica.* La calificación jurídica dada a los hechos probados no vincula a la Administración Tributaria ni a los órganos jurisdiccionales que revisen la actuación [...] Ciertamente *algunos de los hechos en los que se basa la Inspección para considerar que existe simulación contradicen los hechos declarados probados en las resoluciones judiciales penales que ha declarado que Cit Group (Hungary) es una entidad real residente en Hungría que realiza una actividad económica y empresarial en Hungría y que Cit Group Hungary obtuvo beneficios en virtud de los contratos de arrendamiento y de servicios suscritos entre las distintas entidades del grupo CIT [...]* Es importante subrayar que *el hecho de que Cit Group Hungary haya desarrollado una actividad real y que las operaciones desde la perspectiva mercantil sean legales y hayan sido declaradas a la Administración tributaria desde su inicio impide hablar de simulación absoluta,* (que requiere que se haya creado un apariencia jurídica que sirve para encubrir una realidad, lo que no sucede en este caso en que no hay apariencia jurídica ya que las operaciones se han realizado). Ahora bien la existencia real de las operaciones si bien impide hablar de simulación absoluta *no impide la calificación de la operación como simulación relativa cuando tras la voluntad declarada existe una causa real de contenido o carácter diverso.* Es consciente esta Sala que si bien en el plano teórico *existe una delimitación entre la figura de la simulación y el fraude de ley* (ahora denominado conflicto en la aplicación de la norma) *lo cierto es que en la práctica existen supuestos que es compleja su calificación [...]* En este caso, *la recurrente no da una razón que convenza a esta Sala acerca del valor añadido que tiene la introducción en el entramado empresarial de la empresa Cit Group (Hungary) LTD y por qué desde el 1 de octubre de 2001, las filiales españolas de la anterior Newcourt Financial España SA Y Newcourt Finance France SNC en vez de arrendar los equipos adquiridos a clientes españoles, tributando en España por impuesto de sociedades, como habían venido haciendo hasta esa fecha, pasaron a operar a través de la interposición de una sociedad húngara de modo que las filiales españolas, una vez adquirida la propiedad de los equipos y en el momento en que los arrendaban a clientes españoles, le transferían la propiedad de los mismos a Cit Group Finance (Ireland) la cual los volvía a arrendar –por el mismo precio que el cliente español se obligaba a abonar– a la entidad Cit Group (Hungary) LTD y en ese mismo instante la entidad húngara subarrendaba los equipos a la entidad española por el mismo precio»* (fundamento quinto).

puede no existir simulación alguna y, en cambio, a efectos fiscales, se puede sostener lo contrario. Ahora, ahondemos en las raíces de semejante posicionamiento. Y la razón se encuentra en la última doctrina de la Sala Tercera del Tribunal Supremo que no ha dudado en otorgar una relevancia puramente *jurídica* a la existencia o no de simulación que, en última instancia, deja la puerta abierta a calificaciones tributarias *autónomas* y *desconectadas* de lo declarado en sede penal²⁸.

2. Sin embargo, en nuestra opinión, 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. Y en el caso analizado por la Sala Tercera del Tribunal Supremo, la jurisdicción penal fue tajante:

«[...] El paso que se da de las sociedades a D. Heraclio es un camino tortuoso en cuanto a las transmisiones de unas sociedades a otras, pero *todos los actos son legales y además están declarados* a la Administración tributaria desde su inicio, como la declaración del impuesto del patrimonio que ha sido aportada al acto del juicio oral. Así pues, *se ha pagado la menor cantidad posible de impuestos* al realizar una transmisión de unos bienes que se poseían a otra empresa, *pero el pago de las mismas ha quedado diferido en el tiempo*, ya que cuando las acciones que Aribéricos posee todavía en Ariberia, Ibverhormigones Transcentro y Graveras del Centro sean vendidas tributarán al tipo que corresponda por la venta de acciones y por los derechos que produjeron en su día. Y *cuando las sociedades de inversión mobiliaria repartan beneficios también tributarán en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas que reciba el beneficio*» (fundamento tercero).

Por tanto, es claro (frente a la argumentación final del Tribunal Supremo en su Sentencia de 29 de octubre de 2012) que la jurisdicción penal ha validado los hechos realizados por el obligado tributario («todos los actos son legales y además están declarados») y la operación en todo caso ha sido creada para diferir la tributación, que en modo alguno habilita el «levantamiento del velo» de las sociedades a la persona.

²⁸ Así, la Sentencia del Tribunal Supremo de 29 de octubre de 2012, recurso de casación núm. 3781/2009 –NFJ049327– (invocada por la Sentencia de la Audiencia Nacional aquí analizada), 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 someterseles, 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» (fundamento quinto).

VIII. EN LAS INSTRUCCIONES PENALES QUE HAN FINALIZADO CON AUTO DE SOBRESEIMIENTO, ¿HAY VINCULACIÓN A LOS HECHOS PROBADOS?

1. No es infrecuente que los presuntos delitos fiscales denunciados por las Administraciones tributarias finalicen, no a través de sentencia absolutoria, sino por auto de sobreseimiento. En tales casos, ¿cuál es el grado de *vinculación fáctica* de aquellas a lo dispuesto en sede penal?

Para analizar esta cuestión hay que referirse en primer lugar al marco regulador de los autos de sobreseimientos, previsto en los artículos 634 a 645 de la LECrim. A estos efectos hay que distinguir dos tipos de archivo por esta causa, a saber:

- a) El *sobreseimiento libre* que ocurrirá cuando la autoridad judicial considera que ni siquiera hay indicios de delito en la conducta denunciada; en nuestro caso de delito fiscal²⁹.
- b) El sobreseimiento provisional, que acaecerá cuando en la instrucción penal si bien se aprecia una conducta que, en principio, puede revestir la calificación de delictiva; la misma no cuenta al menos con el caudal probatorio mínimo para su enjuiciamiento penal³⁰.

2. En una primera aproximación pudiera pensarse que en los autos de sobreseimiento no existe, con propiedad, una declaración de hechos probados (circunscrito únicamente a sentencias penales) y, en consecuencia, no habría vinculación fáctica alguna para la Administración denunciante. Esta visión implicaría que lo actuado en sede penal carecería de virtualidad una vez devuelto al expediente en vía administrativa³¹.

²⁹ Artículo 637 de la LECrim.: «Procederá el sobreseimiento libre: 1.º Cuando no existan indicios racionales de haberse perpetrado el hecho que hubiere dado motivo a la formación de la causa. 2.º Cuando el hecho no sea constitutivo de delito. 3.º Cuando aparezcan exentos de responsabilidad criminal los procesados como autores, cómplices o encubridores».

³⁰ Artículo 641 de la LECrim.: «Procederá el sobreseimiento provisional: 1.º Cuando no resulte debidamente justificada la perpetración del delito que haya dado motivo a la formación de la causa. 2.º Cuando resulte del sumario haberse cometido un delito y no haya motivos suficientes para acusar a determinada o determinadas personas como autores, cómplices o encubridores».

³¹ Y que, no obstante, ha venido sosteniendo la Audiencia Nacional, entre otras, en Sentencia de 12 de noviembre de 2009 (rec. núm. 193/2006 –NFJ036949–): «La declaración que se contiene en el *auto de sobreseimiento*, por tanto, tiene su ámbito objetivo en el correspondiente proceso penal, pero *sin vinculación alguna para la Administración* en las posteriores actuaciones inspectoras que pueda desarrollar, al no quedar impedida para la práctica de la oportuna regularización administrativa [...] solo son vinculantes los "hechos declarados probados" por las resoluciones recaídas en la jurisdicción penal; desde luego *no puede afirmarse que lo sean las declaraciones contenidas en un auto que no solo no contiene una declaración de hechos probados*, sino que ni siquiera cierra la posibilidad de que –en sede penal– puedan practicarse nuevas diligencias que conduzcan a la reapertura de la investigación» (fundamento cuarto). En los mismos términos, la Sentencia de la Audiencia Nacional de 2 de julio de 2009, rec. núm. 218/2006, fundamento tercero –NFJ036240–. *Vid.*, también, la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia [TSJ] de Asturias núm. 1294/2006, de 13 de julio, fundamento primero –NFJ024663–).

Sin embargo, esto no puede producirse sin más, ni antes con la regulación que ordenaba paralizar la actuaciones (*ex arts. 77.6 LGT/1963 y 180.1 LGT/2003*), ni con la actual normativa que obliga, como regla general, a dictar *liquidación tributaria vinculada al delito*; pues qué duda cabe de que en fase instructora se ha desplegado una actividad probatoria que indudablemente ha perfilado el criterio del juez penal para sobreseer y que, por lo mismo, no puede pasar desapercibida para la Administración tributaria. En este sentido, el artículo 257.2 de la LGT distingue a estos efectos dos hipótesis:

- a) Que en el *proceso penal* no se aprecie delito fiscal «por inexistencia de la obligación tributaria», una situación que en la mayoría de los casos se aproximaría a situaciones de sobreseimiento libre (siempre que no hubiera existido vista oral); pues habría que concluir que el obligado tributario denunciado habría actuado correctamente desde todo punto de vista (penal y fiscal); en cuyo caso se procederá a la anulación de la liquidación vinculada al delito (art. 257.2 b) LGT).
- b) Que en el *proceso penal* no se haya apreciado la existencia de delito fiscal por un motivo distinto al anterior (normalmente, basado en la falta o insuficiencia de material probatorio de cargo). Estos supuestos, en fase de instrucción, habrán finalizado por auto de sobreseimiento provisional. En cuyo caso se decretará la retroacción de actuaciones al momento anterior en que se dictó la propuesta de liquidación vinculada al delito (lo cual implica, a su vez, la nulidad de la liquidación vinculada al delito que en su día se hubiera dictado), «teniendo en cuenta los hechos que el órgano judicial hubiese considerado probados» (art. 257.2 c) LGT).

Vemos que en los dos supuestos el legislador fiscal establece una *correa de transmisión* entre la esfera penal y la tributaria en la que lo fundamental es la previa existencia de un «proceso penal» (y no de una sentencia), que haya finalizado con una «resolución firme» (art. 257.2 c) LGT). Por tanto, si bien en los autos de sobreseimiento no hay, en puridad, una declaración de hechos probados³², lo cierto es que no se puede prescindir *de plano* de lo actuado en sede de instrucción; máxime cuando el auto dictado es de sobreseimiento libre, en los que la sujeción será de mayor intensidad respecto de los autos de sobreseimiento provisional, en los que sí habrá un mayor margen de discrecionalidad para la Administración tributaria; puesto que «*así como pueden asimilarse a las sentencias absolutorias penales a los autos de sobreseimiento libre* (tanto cuanto se hubieren dictado por concurrencias de cualquiera de las causas que señala el art. 637 de la LECrim., como cuando procede por estimación del artículo de previo pronunciamiento, conforme al artículo 675 de la misma ley, en los casos previstos en los números 2.º, 3.º y 4.º del art. 666), *no ocurre lo mismo con los autos de sobreseimiento provisional*, que no producen efectos de cosa juzgada y que además (desde luego en el caso presente así ocurre) no contiene hechos probados» (STS, Sala 3.ª, de 7 de julio de 2011, rec. de casación núm. 5417/2009, fundamento cuarto –NFJ043861–).

³² En este sentido, *vid.*, Sentencia de la Audiencia Nacional 36/2016, de 21 de enero (rec. núm. 177/2013 –NFJ062292–), fundamento cuarto.

3. Buen ejemplo de lo razonado hasta el momento es la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) de 14 de septiembre de 2006 (R. G. 2003/2004 –NFJ025431–), donde tras la activación del tanto de culpa y la incoación de diligencias previas que culminaron en un auto de sobreseimiento libre, la Administración tributaria denunciante, después de la devolución del expediente, regulariza en los mismos términos de la denuncia inicial. Sin embargo, el TEAC no refrenda tal proceder y procede a valorar la labor probatoria desplegada en sede penal, que motivó el sobreseimiento:

«[...] hemos de hacer mención, por su trascendencia, del escrito que el abogado del Estado dirigió a la Inspección Regional de ..., reproducido con anterioridad. *En él se reconoce, a la vista de las diligencias judiciales practicadas y de su sobreseimiento, no tener seguridad de la imputación de la actividad a la persona física inspeccionada y que cabe la posibilidad de que las operaciones fueran imputables a esta persona jurídica* que remitía los faxes de órdenes de transferencia. Por todo lo anterior ha de concluirse que a la vista de los antecedentes disponibles *no puede admitirse como suficientemente probada la imputación al reclamante de las operaciones empresariales en que la Inspección fundamenta sus liquidaciones*» (fundamento cuarto).

4. Repárese que lo que estamos sosteniendo es la imposibilidad de que la Administración tributaria pueda desentenderse de lo actuado en la instrucción, ya que deberá (aunque no se encuentren articulados, en rigor técnico, como hechos probados) valorar y atender a la base fáctica acreditada en la fase sumarial. A partir de ahí (es decir, con respecto a los hechos acreditados penalmente) sí contará con libertad para regularizar fiscalmente, conforme tiene reconocido el Tribunal Supremo³³, en doctrina que poco a poco va calando en los tribunales³⁴.

³³ Y esto es precisamente lo que cabalmente razona el Tribunal Supremo (Sala 3.ª) en su Sentencia de 28 de noviembre de 2011 (rec. casación núm. 3275/2009 –NFJ045424–): «[...] el Juzgado de Instrucción n.º 1 de Torrent *acordó el sobreseimiento* del procedimiento penal por considerar que *las diversas sociedades implicadas no formaban un grupo y debían responder por separado*. No incluye mayores precisiones y mucho menos nada que pueda ser considerado como una declaración de hechos probados. *No se afirma en dicha resolución que los gastos documentados por la empresa aquí recurrente y que dice haber satisfecho a don Joaquín se hubieren realmente realizado. Tampoco lo contrario*. Se limita a exponer, insistimos, que las compañías implicadas no constituían un grupo y que, por ende, cada una debía responder por separado de los eventuales incumplimientos de sus obligaciones para con la Hacienda Pública, no dándose, por tanto, el tipo del artículo 305 del Código Penal [...] En suma, *nada impedía a la Administración reanudar las actuaciones a partir del sobreseimiento*, pues ya no existía prejudicialidad penal, y *continuar con la comprobación de los ejercicios inspeccionados [...], indagando la realidad de los gastos aducidos por TECNURE, S.A. La Inspección tenía total libertad para llevar a cabo la calificación que considerase oportuna respecto de los hechos investigados y exigir la acreditación de los gastos* que puso de manifiesto el sujeto pasivo e incoar el correspondiente expediente sancionador por unos acontecimientos que, a la vista del sobreseimiento, no habían sido objeto de enjuiciamiento en sede penal [...] *la jurisdicción penal no afirmó que las facturas respondieran a la realidad y no fueran falsas, se limitó, mucho más modestamente, a indicar que no había grupo de empresas y que, en consecuencia, el tipo del artículo 305 del Código Penal no se había producido. Ninguna resolución se pronunció en el orden penal acerca de la realidad de los gastos que las facturas dicen documentar*» (fundamentos segundo y tercero).

³⁴ En este sentido, la Sentencia del TSJ de Murcia núm. 126/2014, de 17 de febrero (NFJ054502), concluye que «la prueba más importante para llegar a tales conclusiones consiste en el *Auto* de fecha 28 de noviembre de 2010 dictado

IX. CONTENIDO Y LÍMITES DE LA VINCULACIÓN DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA A LOS HECHOS PROBADOS

1. El artículo 257 de la LGT regula los efectos en sede tributaria de lo dispuesto y acordado en vía penal. Concretamente, su apartado primero establece que «la liquidación dictada por la Administración tributaria [...] se ajustará a lo que se determine *finalmente* en el proceso penal en relación con la *existencia* y la *cuantía* de la defraudación». Para, acto seguido, distinguir distintas situaciones:

- a) En sede penal se constata una «cuota defraudada *idéntica* a la liquidada en vía administrativa» (art. 257.2 a) LGT); en cuyo caso no plantearán problemas desde la perspectiva de los hechos probados, pues la liquidación vinculada al delito es correcta.
- b) La jurisdicción penal ha concluido que el comportamiento denunciado no reviste los caracteres de delito fiscal «por inexistencia de la obligación tributaria»; ordenando la anulación pura y simple de la liquidación penal (art. 257.2 b) LGT). En esta hipótesis tampoco se suscita problemática alguna con relación a los hechos probados ya que lo acreditado en la vía penal es la inexistencia de hecho punible en el (presunto, en su día, y ahora inexistente) delito fiscal denunciado. Repárese que el mandato legal es claro y taxativo y no deja margen de maniobra alguno a la Administración tributaria que estará obligada a anular la liquidación y proceder a las devoluciones oportunas; sin posibilidad de reanudar actuaciones tributarias complementarias con el objeto de levantar una regularización alternativa.

por el Juzgado de Instrucción n.º 4, que investigaba el presunto delito fiscal cometido por la recurrente en el ejercicio 2004 *por hechos similares a los presentes* (Diligencias Previa 2353/2007), en el cual desestima el recurso de reforma interpuesto por el Ministerio Fiscal contra el Auto de sobreseimiento anterior. *Para llegar a tal conclusión tiene en cuenta una serie de hechos que considera probados que deben tener un reflejo tanto en la vía administrativa* (art. 180.3. 1 LGT), *como en esta judicial*, máxime teniendo en cuenta que dicha resolución es consentida y firme, según afirma la actora sin contradicción por parte de la Administración demandada» (fundamento tercero). O más recientemente, el TSJ de Valencia en su Sentencia núm. 209/2016, de 22 de marzo –NFJ063917–, al afirmar que «si bien esa es una de las razones de la *resolución de archivo* (concretamente la recogida en el fundamento de derecho tercero del *auto* dictado con fecha 20.7.2009 por el Juzgado de Instrucción n.º 9 de Alicante), no lo es menos que *existen otras razones conveniente y extensamente expuestas en dicho auto que conducen al Juzgador a decretar el sobreseimiento libre de la causa* por apreciar que los hechos imputados no son constitutivos de delito [...] El Juzgador se encarga de recalcar que las consideraciones contenidas en el transcrito fundamento de derecho *impiden apreciar el delito fiscal y también los de falsedad y malversación* que también se denunciaban (último párrafo del mismo fundamento jurídico), subrayando en el siguiente fundamento de derecho –el quinto– que *el sobreseimiento que se decreta no es meramente provisional, sino libre*, al amparo de la causa 2.ª del artículo 637 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal y por no ser los hechos imputados constitutivos de delito. En definitiva, que *en la jurisdicción penal se ha determinado en resolución judicial firme la falta de prueba de los hechos allí denunciados, que son exactamente los mismos que aquí tratan de soportar la liquidación provisional recurrida, con lo que, en aplicación del instituto de la cosa juzgada penal* (recuérdese que nos encontramos ante un auto de sobreseimiento libre –que, por tanto y como las sentencias absolutorias, produce este efecto–), *no cabe sino concluir con la anticipada estimación de este motivo*, el que determina que hayamos de proceder a la anulación de la liquidación provisional y, como consecuencia derivada, del acuerdo sancionador» (fundamento tercero).

- c) Los Tribunales penales han determinado la inexistencia de la conducta delictiva denunciada pero por un motivo distinto de la inexistencia de obligación tributaria (ya sea porque la prueba de cargo no es bastante para condenar, porque, conforme a criterios penales, no se llega al mínimo defraudatorio, etc.). En tales casos, la LGT ordena la retroacción de actuaciones «*teniendo en cuenta los hechos que el órgano judicial hubiese considerado probados*» (art. 257.2 c) LGT). Es aquí, por tanto, donde aparece y proyecta sus efectos la prevalencia fáctica de la jurisdicción penal sobre otros órdenes y, por lo mismo, como derivada, la sujeción a los hechos probados. Ahora bien, ¿cuál es su contenido y alcance?

2. Esta vinculación fáctica cuenta con una doble vertiente, *negativa y positiva*. La primera veta cualquier regularización tributaria que contradiga los *hechos probados* en sede penal. Por el contrario, la perspectiva positiva permite que la Administración tributaria, una vez devuelto el expediente, pueda regularizar en un sentido que no se oponga a la base fáctica establecida por los Tribunales penales. Como tiene reconocido la Audiencia Nacional, «la vinculación de la Administración a los hechos declarados probados por una sentencia penal [...] no solo puede ponerse de manifiesto como un límite puramente negativo, en la medida en que la ley impone a aquella una *interdicción absoluta de ejercer sus potestades contrariando los hechos probados*, sino también puede consistir en una *habilitación*, aun cuando lo fuera implícita, en caso de que tales hechos probados, determinantes de una sentencia penal no condenatoria –o auto de sobreseimiento o archivo– *permitan la regularización de que se trate, por no ser inconciliables*, dados sus términos, con la existencia de elementos de convicción suficientes para proceder a determinar la deuda tributaria y exigírsela al obligado tributario» (Sentencia de 9 de febrero de 2011, rec. núm. 44/2008, fundamento séptimo –NFJ042054–). Y esto es así porque «las declaraciones de hechos probados efectuada en una causa penal *tienen valor de hecho constatado y fehaciente*; es decir, tal hecho ha ocurrido en la realidad» (Sentencia TSJ Navarra núm. 392/2005, de 20 de abril, fundamento tercero –NFJ020684–).

2.1. Ahora bien, ¿cómo deben interpretarse los hechos probados en sede tributaria? ¿Es posible efectuar una *interpretación extensiva* de los mismos permitiendo inclusive una regularización complementaria posterior? O, por el contrario, solo es posible llevar a cabo una *interpretación estricta y formal*; de manera que la Administración tributaria deberá ajustarse escrupulosa y fielmente a los hechos fijados en la esfera penal; de forma que toda interpretación que fuera más allá del tenor literal de los hechos probados estaría vedada constitucionalmente por infracción del principio constitucional de prevalencia de la jurisdicción penal en la determinación de los hechos probados. Y, en este sentido, nuevamente la Audiencia Nacional razona certeramente al subrayar que «los hechos probados de la sentencia penal una prohibición, ya consistan en una *habilitación* [...] son los hechos que la sentencia declara formalmente probados, concepto que *no admite una interpretación extensiva en contra del administrado* [...] la vinculación que producen los hechos probados no solo es predicable, conforme a una conocida jurisprudencia, del contenido estricto del apartado que, bajo la rúbrica de "hechos probados", ha de reflejarse formalmente en toda sentencia penal, sino que debe extenderse, en rigor, *a toda afirmación fáctica contenida en la resolución*, se encuentre en ese lugar o en cualesquiera otros pasajes de la sentencia, incluida la fundamentación jurídica, en la que *se exprese una evidencia acerca de los hechos acaecidos*

o de la valoración de la prueba instrumentada respecto a estos» (Sentencia de 21 de mayo de 2009, recaída en el rec. 384/06), *ese criterio únicamente se refiere a hechos reflejados de forma clara y precisa, y a una valoración o calificación inequívoca de tales hechos, aunque no figure en el lugar reservado a ellos [...] pero no es admisible que se tomen como hechos probados las conjeturas, observaciones o valoraciones que la sentencia contiene*, con un grado mayor o menor de incertidumbre, máxime si no se localizan en el espacio de la resolución reservado a tal fin» (Sentencia de 9 de febrero de 2011, rec. núm. 44/2008, fundamento séptimo –NFJ042054–).

En consecuencia, «los hechos declarados probados por la sentencia penal *sí vinculan y median la liquidación resultante [...] estos hechos impiden que la Administración tributaria se exceda a la hora de proceder a la regularización tributaria de la entidad [...] la vinculación a los hechos probados únicamente permite a la Administración tributaria la regularización tributaria del sujeto pasivo dentro de los límites cuantitativos fijados por dicha sentencia penal*» (Sentencia de la Audiencia Nacional de 21 de junio de 2012, rec. núm. 375/2009, fundamento cuarto –NFJ047547–).

Por tanto, la sujeción a los *hechos probados* debe efectuarse de manera *estricta e incondicional* por parte de la Administración y, por lo mismo, cualquier elemento de la regularización tributaria vinculada al delito que no se ajuste a la descripción fáctica acreditada en el orden penal deberá anularse (en el caso de que se hubiera dictado liquidación) o no materializarse (en el supuesto de que no se hubiera dictado liquidación). Sin embargo, en todo lo que se refiera a hechos que no puedan incardinarse bajo el paraguas del *hecho probado*, la Administración tributaria contará con *libertad regularizatoria* siempre, claro está, que cuente con los medios de prueba que los sustentan³⁵.

2.2. Queda claro, por tanto, que la Administración tributaria, a resultas de un resultado absoluto en sede penal, debe ajustarse estrictamente (sin efectuar interpretaciones extensivas en perjuicio del obligado tributario) a los hechos probados. Ahora bien, ¿es posible que en la fase posterior, de re-

³⁵ Y esto es lo que ocurre y se avala en la Sentencia de la Audiencia Nacional de 9 de marzo de 2009 (rec. núm. 952/2006 –NFJ035739–), «la actora parece partir de un hecho que no se ha producido, cual es que en la jurisdicción penal haya recaído resolución que contenga un relato declarativo de hechos probados. Efectivamente, *la Inspección*, en el curso de las actuaciones de comprobación e investigación, *entendió que la entidad sujeto pasivo formaba parte de un grupo de empresas pertenecientes al mismo sector de actividad*, habiéndose documentado operaciones falsas e inexistentes, por lo que, con suspensión de las actuaciones, dio traslado a la jurisdicción penal, al entender que podía concurrir delito contra la Hacienda Pública. *El Juzgado de Instrucción que conoció de las actuaciones consideró que las diversas sociedades a las que afectaba la inicial imputación no formaban un grupo de empresas, por lo que, en su caso, debían responder por separado*, estimando que no era de apreciar delito contra la Hacienda Pública, por lo que procedió al sobreseimiento y archivo de las actuaciones, *sin entrar a examinar la validez ni la autenticidad de los documentos remitidos por la Administración tributaria* ni, en concreto, las facturas que aparecen emitidas por C... D... Así pues, *no existe tal declaración de hechos probados* a la que haya de someterse la Administración tributaria ni existió un procedimiento penal por posible delito de falsedad documental, en el que se dictase pronunciamiento alguno al respecto. En consecuencia, tras el archivo de las actuaciones penales, *la Administración Tributaria podía continuar las actuaciones sin sujeción a una declaración de hechos probados que no existió, salvo en lo que se refiere a la no existencia de un grupo de empresas*, a los efectos de la apreciación de su actuación concurrente en la comisión de delito contra la Hacienda Pública» (fundamento segundo). En parecidos términos, la Sentencia del TSJ de Andalucía núm. 545/2012, de 26 de abril, fundamento segundo (NFJ049094).

troacción de actuaciones, desarrolle una *actividad indagatoria complementaria* que pueda contradecir lo acreditado en la jurisdicción penal? En otras palabras, ¿los hechos probados se encuentran *blindados* y, por ende, *inmunes* a cualquier actividad comprobada posterior de los órganos tributarios?

La respuesta a esta cuestión debe partir de las exigencias de la seguridad jurídica. El hecho probado, una vez que han adquirido firmeza las resoluciones judiciales penales que lo sustentan, se convierte en *inatacable* por la Administración tributaria; esta se encuentra obligada a regularizar en coherencia y concordancia con el mismo; debiendo quedar vedada cualquier actuación complementaria posterior tendente a discutirlo o desvirtuarlo. No obstante, se trata de una cuestión abierta que cuenta con algunos pronunciamientos que, *obiter dicta*, no excluyen esta actividad investigadora complementaria³⁶.

X. LA VINCULACIÓN A LOS HECHOS PROBADOS VEDA CUALQUIER INTERPRETACIÓN EXTENSIVA DE LOS MISMOS

Ya hemos visto que la vinculación de la Administración tributaria a los hechos probados debe ser *estricta e incondicional*. De manera que podrá (o, mejor dicho, deberá) liquidar una vez que le sea devuelto el expediente pero con sometimiento a unas coordenadas fácticas precisas (los hechos probados). Ello implica que en modo alguno podrá ir más allá de los hechos acreditados en sede penal para ampliar el círculo de posibles responsables tributarios, salvo (claro está) que la base fáctica acreditada por el juez penal lo permita. Y en este sentido no podrá utilizarse lo afirmado *obiter dicta* en una sentencia penal firme para extender la responsabilidad tributaria de un obligado tributario, que no fue parte en el proceso penal, con el objeto de dictarle un acuerdo derivativo de responsabilidad³⁷. O tampoco se podrá derivar responsabilidad tributaria con base en

³⁶ Sentencia de la Audiencia Nacional núm. 15/2016, de 22 de diciembre (rec. núm. 591/2013 –NFJ061957–): «[...] nos encontramos en este momento con una declaración del orden penal, en el ejercicio del *ius puniendi* que es firme y que no ha apreciado la existencia de delito –la sentencia penal es absolutoria– que contiene una relación de hechos probados, los referidos, a los que ha de estarse, y dichos hechos vinculan a la Administración Tributaria en el ejercicio de su potestad liquidadora y sancionadora. En este caso, el órgano judicial penal ha enjuiciado el ilícito perseguido, y ha declarado que no concurre delito porque del examen del conjunto de los indicios que ha tenido en cuenta la Inspección no es posible concluir la inexistencia de mercancías derivadas de las operaciones a las que se refieren las facturas en las que se han soportado cuotas de IVA ni tampoco que se emitieran por empresas que participaban en la trama de defraudación denominadas empresas "trucha" y fraude en "carrusel". Y esa declaración penal en relación con esos hechos sí vincula a la Administración tributaria, por lo que sí, como es el caso, no se realizan nuevas comprobaciones e investigaciones por la Inspección esta está vinculada por la relación de hechos declarados probados en la citada sentencia penal» (fundamento sexto).

³⁷ Sentencia del Tribunal Supremo, Sala 3.ª, de 19 de noviembre de 2015 (rec. casación núm. 3727/2014 –NFJ061262–): «La Administración tributaria utilizó el ordenamiento jurídico con desviación de poder al utilizar un *obiter dicta* de una sentencia penal para deducir la responsabilidad solidaria [...] La vulneración del invocado artículo 24 de la CE y de la jurisprudencia del Tribunal Constitucional es patente en la sentencia al confirmar la actuación de la Administración por derivar la responsabilidad tributaria sin base probatoria alguna. En efecto, el acuerdo impugnado descansa sobre una expresión incidental un *obiter dicta* recogida en una parte de una sentencia dictada en un proceso penal que juzgó

una declaración de hechos probados que exonera de comportamiento negligente a un administrador de derecho, que no tenía facultades decisorias reales (en manos del administrador de hecho³⁸). Ahora bien, sí podrá hacerlo cuando la secuencia de hechos probados en sede penal lo permita³⁹.

XI. LA VINCULACIÓN DE HECHOS PROBADOS, ¿ALCANZA A CONCEPTOS Y PERIODOS IMPOSITIVOS CONEXOS A LOS SUSTANCIADOS POR LOS TRIBUNALES PENALES?

1. Nos estamos refiriendo a casos en los que sobre la base de una *identidad fáctica* ciertas regularizaciones pasan a ser tramitadas y dilucidadas por la jurisdicción penal, mientras que otras permanecen en sede tributaria. Piénsese, por ejemplo, en supuestos de fraude carrusel en los que una *misma trama* respecto de un ejercicio, por razones de cuantía, resulta trasladado al orden

a terceras personas, no a quien se le ha derivado la responsabilidad, que ni fue imputado, ni procesado ni juzgado ni, tampoco, condenado. La derivación de responsabilidad al recurrente se hace únicamente en base y a partir de la utilización parcial del relato de unos hechos que sustentan una sentencia penal con fallo absolutorio para otra persona, don Luis María. Si bien los hechos probados de una sentencia penal pueden utilizarse para derivar responsabilidades administrativas, deben ser los hechos que atañen a los imputados o acusados en sí y no los hechos que atañen a un mero testigo, que no era parte y al que se sitúa así en una situación de manifiesta indefensión, pues no puede apelar ni solicitar la corrección de unas manifestaciones de una sentencia judicial correspondiente a un procedimiento en el que no fue parte» (fundamento quinto).

³⁸ Tal y como se razona en la Sentencia del TSJ de Andalucía núm. 574/2013, de 22 de marzo (NFJ052657): «La vinculación a los hechos declarados probados en las sentencias penales debida en virtud de lo dispuesto en los artículos 43 de la Ley de Enjuiciamiento Civil, 109 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal y 10.2 de la Ley Orgánica del Poder Judicial, no impone otra calificación que aquella que corresponda con arreglo a las normas tributarias reguladoras de la derivación de responsabilidad, que en el presente caso, al haberse hecho aplicación párrafo primero del artículo 40.1 de la Ley 230/63, se basa justamente en la constatación de que el administrador declarado responsable subsidiario se halla involucrado de forma significativa en la comisión del ilícito tributario [...] la sentencia del Juzgado de lo Penal se esforzó en narrar el alcance del dominio del Sr. Pedro Francisco sobre el curso de la vida social, dedicando prácticamente la totalidad de su fundamento jurídico tercero a justificar que era el quien actuaba en el tráfico jurídico y mercantil como verdadero dueño y administrador de la empresa, por lo que tenía la obligación de llevar los libros contables y presentar las correspondientes declaraciones fiscales Por esta razón, la sentencia le condena como autor de un delito societario del artículo 290 del Código Penal al despreocuparse de la llevanza de los libros, omitir las declaraciones o presentar incompletas o inexactas las correspondientes al IVA [...] Los hechos probados por el Juzgado de lo Penal como constitutivos de delito societario impiden de entrada reprochar al recurrente por la falta de presentación de las declaraciones del Impuesto sobre Sociedades o por la presentación mendaz de las declaraciones del Impuesto sobre el Valor Añadido correspondientes a los ejercicios 1192, 1994, 1995 y 1996, pues el respeto a una elemental lógica penal nos lleva a entender que, de haber tenido el Sr. Víctor Manuel el dominio de estas acciones u omisiones, probablemente habría terminado compartiendo la condición de acusado con el condenado» (fundamento segundo).

³⁹ Y así se reconoce en la Sentencia del TSJ de Castilla y León núm. 173/2015, de 16 de noviembre (NFJ061717), al destacar que «los hechos declarados probados en la sentencia muestran una conducta intencionada propia de quien conoce los hechos, participa en ellos activamente y quiere el resultado de su actuación. Así las cosas, cabe entender que concurren en el presente caso el elemento cognitivo de ser conocedor de los hechos y el elemento volitivo de querer sus consecuencias, de ahí que la responsabilidad tributaria que resulta aplicable a la recurrente sea la responsabilidad solidaria establecida en el artículo 38.1 de la LGT/1963» (fundamento quinto).

penal y sin embargo otro ejercicio diferente permanece en la esfera administrativa. O también en aquellos supuestos de regularizaciones por distintos conceptos impositivos (IVA e IS) de un mismo obligado tributario, uno de los cuales se mantiene en vía tributaria y el otro (normalmente por razones de cuantía) pasa al enjuiciamiento de los Tribunales penales.

Normalmente estos casos vienen siendo abordados desde la perspectiva de la prejudicialidad penal; esto es, si procede (o no) la paralización de los conceptos y periodos impositivos respecto de los que no se ha activado el tanto de culpa hasta que los jueces penales resuelvan los denunciados. Sin embargo, a raíz de la reforma parcial de la LGT, la cuestión se centra, no tanto en esto (puesto que la Administración tributaria ahora puede emitir liquidaciones vinculadas al delito), como en la *vinculación fáctica*. Es decir, si las liquidaciones y sanciones tributarias que han permanecido en el ámbito administrativo, en la medida en que existe una *conexión fáctica* con las regularizaciones denunciadas, pueden verse afectadas por los *hechos probados*; llegando, incluso, a su anulación para ajustarlas a los hechos acreditados en sede penal con los que guardan estrecha relación.

2. La Sentencia del Tribunal Supremo núm. 2249/2016, de 18 de octubre (NFJ064265) (en rec. de unificación de doctrina núm. 1287/2015), si bien desde la óptica de la prejudicialidad penal, no duda en sostener que en estas situaciones procede la paralización de los procedimientos no denunciados en sede penal. Razonamiento que, en nuestra opinión y habida cuenta de la identidad de razón existente (identidad fáctica), resulta extrapolable para defender la eficacia de los *hechos probados* a las regularizaciones de los conceptos y periodos impositivos que han permanecido en la esfera administrativa⁴⁰.

⁴⁰ STS núm. 2249/2016, de 18 de octubre –NFJ064265–: «[...] ha de considerarse que *los hechos están sub iudice y su determinación final corresponde a la jurisdicción penal*, por lo que, siendo "evidente" que *el hecho sobre el que se fundamentan tanto las actuaciones judiciales como las administrativas es el mismo* (la presunta falsedad de unas facturas que han sido utilizadas por quienes emiten las facturas para recibir contraprestaciones por servicios inexistentes, y por la sociedad entonces recurrente, para deducirse unos gastos presuntamente ficticios en el IS así como para disminuir el IVA a ingresar como consecuencia de aumentar el IVA soportado deducible), el procedimiento debería haberse suspendido mientras no se resolvieran las cuestiones penales, de las que no puede prescindirse para la continuación del procedimiento tributario. La Audiencia Nacional entiende que *el hecho de que los conceptos tributarios sean distintos no excluye que los hechos imponibles coincidan con unas mismas operaciones y con unas mismas facturas, cuestionadas tanto por la Inspección como por el Ministerio Fiscal*. Y que ello es lo que determina la necesidad de suspender los procedimientos administrativos. Porque como "unos mismos hechos no pueden existir y dejar de existir para los diferentes órganos del Estado" (y cita textualmente STC 77/1983, de 3 de octubre, que se remite a su vez a STC de 30 de enero de 1981), es obligatoria para los órganos de la Inspección la suspensión de los procedimientos que se basen en hechos que están siendo objeto de un análisis en sede penal. En este sentido, *carece de toda lógica basarse, para no paralizar las actuaciones administrativas, en que la causa por delito contra la Hacienda Pública se refiere al IVA y no al IS, que es al que se refiere la regularización de la Inspección* (fundamentos jurídicos cuarto y quinto). Como afirma la recurrente, 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

Cuestión distinta será la concreción y selección del cauce de revisión que habría de instar el obligado tributario afectado. Pero, conforme a lo razonado por el Tribunal Supremo y habida cuenta de la *conexión fáctica* existente, los *hechos probados* producirán efectos sobre regularizaciones genuinamente tributarias, que no han trascendido (normalmente por razones de *quantum defraudatorio*) a la esfera penal.

XII. ASPECTOS PROCEDIMENTALES DE LA DEVOLUCIÓN DEL EXPEDIENTE

El artículo 257.2 c) de la LGT también regula los aspectos procedimentales de la devolución del expediente a la Administración una vez que la Sentencia penal absolutoria es firme y, en este sentido, dicho precepto ordena:

- a) La *retroacción* de actuaciones «al momento anterior en el que se dictó la *propuesta* de liquidación vinculada a delito» lo que implica la anulación *ope legis* del acta y del acuerdo liquidatorio que en su día se incoaron. Esto significa que no hará falta ningún acto de la Administración tributaria en este sentido o, a lo sumo, solo tendría una eficacia declarativa; y, consecuentemente, de dicha anulación por ministerio de la ley se desprende la paralización automática (y porque no afirmarlo como una posible hipótesis: la anulación de todo lo actuado por los órganos de recaudación con base a la –ya– anulada liquidación vinculada al delito) de cualquier actuación recaudatoria que pudiera estar latente a fecha de retroacción.

A su vez la LGT establece que, «teniendo en cuenta los hechos que el órgano judicial hubiese considerado probados», se procederá a «la *formalización* del acta, que se tramitará de acuerdo con lo establecido en esta ley y su normativa de desarrollo». Esta redacción plantea la duda de si la Administración tributaria se encuentra facultada para desarrollar alguna actuación complementaria de comprobación e investigación a raíz de la devolución (y dejando siempre a salvo los hechos probados en sede penal) o, por el contrario, está constreñida a regularizar de acuerdo con lo en su día compro-

de Justicia de Madrid no es así. A diferencia de lo que considera la Sala del TSJ de Madrid, que insiste en que le "resulta indiferente" que en el procedimiento penal se esté considerando a efectos del TS que los servicios se prestaron efectivamente, y que no por ello debían paralizarse las actuaciones respecto del IVA, la Sala de la AN considera que la concurrencia de una cuestión prejudicial penal se aprecia desde el momento en que "*la decisión a dictar en el proceso penal condiciona la sentencia del recurso contencioso-administrativo, de suerte que no puede pronunciarse este sin conocer el resultado de aquel*" [...] 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» (fundamentos cuarto y quinto).

bado ateniéndose a los hechos probados, quedando vedada cualquier actuación indagatoria adicional; es decir, que la oficina gestora deberá finalizar el procedimiento con la emisión de una nueva liquidación pero sin practicar ninguna nueva actuación o diligencia investigadora. Cuestión que la nueva redacción en modo alguno aclara y que, atendiendo a la literalidad del precepto, parece optar por esta segunda vía⁴¹.

- b) Asimismo, la LGT fija un plazo específico para que la Administración tributaria proceda a ejecutar la retroacción de actuaciones que deberá corresponder con el «periodo que reste desde el momento al que se retrotraigan las actuaciones hasta la conclusión del plazo» de duración del procedimiento inspector previsto en el artículo 150.1 de la LGT; o «en seis meses, si este último fuera mayor». Dos cuestiones suscita esta regulación:

- *La primera*, relativa al cómputo del plazo; concretamente el *dies a quo* que hay que tomar como referencia para iniciar el cómputo y, en particular, si tal fecha es la referida al momento en que la representación procesal de la Administración tributaria denunciante recibe la notificación de la firmeza de la sentencia penal absolutoria o se refiere a otro momento posterior, como es el del día que tiene entrada en el registro de la Agencia Tributaria la devolución del expediente. En este sentido, la LGT (sin especificarlo claramente y prácticamente con la misma redacción del art. 150.5 LGT anterior a la reforma parcial de 2015) se limita a señalar que dicho plazo «se computará desde la recepción del expediente⁴² por el órgano competente para la reanudación de las actuaciones». No obstante parece que se decanta por la segunda opción; si bien la jurisprudencia viene amparando casos anómalos en los que la devolución del expediente se demora injustificadamente por razones imputables a una deficiente comunicación entre los servicios jurídicos de la AEAT y la propia Administración; anulando regularizaciones por incumplimiento del plazo⁴³.

⁴¹ No obstante, el Tribunal Supremo no ha dudado en aplicar el razonamiento analógico para aplicar el instituto de la retroacción de actuaciones (prevista para anulación formales) a supuestos de anulación por razones de fondo; si bien porque entiende que existía una laguna legal que en nuestro caso estaría por ver (*vid.*, Sentencia del Tribunal Supremo de 30 de enero de 2015, rec. casación núm. 1198/2013, fundamento cuarto –NFJ058528–).

⁴² Debe tratarse de la recepción formal del expediente por la Administración tributaria; no siendo válidos los intentos de anticipar la fecha de remisión a través de una comunicación formal por parte de los obligados tributarios a la Agencia Tributaria «por la elemental consideración de que su ejecución puede exigir, y con frecuencia exigirá, la consulta de documentos y antecedentes que obran en el expediente y que no pueden ser sustituidos por comunicaciones de interesados en el procedimiento cuyos datos pueden ser insuficientes para la realización de los actos de ejecución necesarios» (Sentencia del Tribunal Supremo de 2 de diciembre de 2015, rec. casación núm. 3811/2013, fundamento cuarto –NFJ061185–).

⁴³ En la Sentencia del Tribunal Supremo de 10 de julio de 2013 (rec. de casación núm. 2308/2011 –NFJ051723–) se sostiene que «si se admite que hubo notificación válida el 26 de mayo de 2000 no se explica la razón por la que no es esta la fecha que se toma en consideración para comenzar el plazo de prescripción. La Sala no explica, ni justifica, la

- Y la segunda, concerniente a las *consecuencias del incumplimiento del referido plazo*; en particular, si del mismo puede derivarse una prescripción en los términos que, con carácter general para el procedimiento inspector, establece el artículo 150.6 a) de la LGT, al no considerarse interrumpida la prescripción y que sería la consecuencia natural de un incumplimiento achacable a una negligente actuación administrativa. Sin embargo, no está la opción del legislador que el artículo 257.2 c), *in fine*, de la LGT establece que «en estos casos *se iniciará el cómputo del plazo de prescripción del derecho a determinar la deuda y a imponer la sanción*», conforme a lo dispuesto en el artículo 68.7 de la LGT. De manera que solo en casos muy excepcionales se ganará la prescripción.
- c) En cuanto al cómputo de los intereses de demora los mismos se exigirán por «la nueva liquidación que ponga fin al procedimiento». La fecha de inicio será la misma que «hubiera correspondido a la liquidación anulada y el interés se devengará hasta el momento en que se haya dictado la nueva liquidación».
- d) Por último, la nueva liquidación se ajustará al *régimen ordinario* de revisión y recursos, «pero no podrán impugnarse los hechos considerados probados en la sentencia judicial».

XIII. CONSECUENCIAS DERIVADAS POR EL INCUMPLIMIENTO DE LA VINCULACIÓN A LOS HECHOS PROBADOS

1. Ya hemos visto que la Administración tributaria debe ajustarse a los hechos probados en sede penal una vez que el expediente le es devuelto. Esto implica la imposibilidad de regularizar con base en unos hechos que son contrarios o no se ajustan a los constatados en la esfera punitiva. Nos encontramos, por tanto, ante un *ajuste fáctico estricto*, que no admite excepción o margen de maniobra a la Inspección. Ahora bien, ¿qué ocurre cuando no se cumple con dicho mandato, cuando la Administración tributaria no respeta la secuencia fáctica que consideró acreditada el juez penal? ¿Qué consecuencias se derivan de tales situaciones?

2. En primer lugar, nos encontraremos ante una vulneración del alcance constitucional; concretamente ante una violación del *derecho fundamental a la tutela judicial efectiva en la vertiente de ejecutar lo juzgado* (art. 24.1 CE)⁴⁴; o, como tiene reconocido el Tribunal Constitucional, «en

razón de tomarse en consideración la segunda notificación, la celebrada el 8 de octubre de 2002 en lugar de la efectuada el 26 de mayo de 2000. El hecho de que, presuntamente, la AEAT no recibiera la comunicación de la notificación primeramente efectuada solo es imputable a una deficiencia de las relaciones Abogado de Estado-AEAT cuyos efectos perjudiciales no pueden hacerse recaer sobre la parte que es ajena a tales deficiencias» (fundamento quinto).

⁴⁴ STC núm. 37/2007, de 12 de febrero (NCJ041030): «como recuerda la STC 285/2006, de 9 de octubre, FJ 6, este Tribunal tiene reiteradamente declarado que *el derecho a la ejecución de sentencias forma parte del derecho a la tutela*

el derecho a que *las resoluciones judiciales alcancen la eficacia querida por el ordenamiento*, lo que significa tanto *el derecho a que se ejecuten en sus propios términos* como a que se respete su firmeza y la *intangibilidad de las situaciones jurídicas en ellas declaradas*, aun sin perjuicio, naturalmente, de su modificación o revisión a través de los cauces extraordinarios legalmente previstos [...] si se desconociera el efecto de la cosa juzgada material, *se privaría de eficacia a lo que se decidió con firmeza en el proceso, lesionándose así la paz y seguridad jurídicas de quien se vio protegido judicialmente por una sentencia dictada en un proceso anterior entre las mismas partes* (SSTC 77/1983, de 3 de octubre, 159/1987, de 26 de octubre, 119/1988, de 20 de junio, 189/1990, de 26 de noviembre, 242/1992, de 21 de diciembre, 135/1994, de 9 de mayo, 87/1996, de 21 de mayo, 106/1999, de 14 de junio, 190/1999, de 25 de octubre, y 55/2000, de 28 de febrero). Precisamente por ello los *órganos jurisdiccionales* –en nuestro caso y con mayor motivo al tratarse de la Administración tributaria– *han de ajustarse a lo juzgado en un proceso anterior cuando hayan de decidir sobre una relación o situación respecto de la cual la sentencia recaída se encuentre en estrecha conexión* –en nuestro caso, de la conexión a los hechos probados–; puesto que «no se trata solo de una cuestión que afecte a la libertad interpretativa de los órganos jurisdiccionales, sino de *salvaguardar la eficacia de una resolución judicial* que, habiendo adquirido firmeza, ha conformado la realidad jurídica de una forma cualificada *que no puede desconocerse por otros órganos juzgadores sin reducir a la nada la propia eficacia de aquella* (STC núm. 151/2001, de 2 de julio, fundamento tercero –NSJ009700–⁴⁵).

Es más, la doctrina constitucional viene refrendando la fuerza vinculante de lo juzgado con carácter firme; de manera que «*el derecho a la ejecución de las sentencias en sus propios términos impide que en fase de ejecución los órganos judiciales lleven a cabo interpretaciones de los fallos que, por alterarlos o apartarse de ellos, incurran en arbitrariedad, incongruencia, irrazonabilidad o error*. Y ello incluso aunque la variación o revisión de la resolución que debe ser ejecutada se produzca en supuestos en los que los órganos judiciales ejecutantes entendieren con posterioridad que la decisión adoptada no se ajusta a la legalidad, pues constituye una manifestación tanto del principio de seguridad jurídica como del derecho a la tutela judicial efectiva que las resoluciones judiciales firmes no pueden ser modificadas al margen de los supuestos y cauces taxativamente establecidos en la ley. Esta regla general encuentra, no obstante, una excepción, pues ni la seguridad jurídica ni la efectividad de la tutela judicial alcanzan a integrar un supuesto derecho a beneficiarse de *simples errores materiales o de evidentes omisiones* en la redacción

judicial efectiva (art. 24 CE), ya que, en caso contrario, las decisiones judiciales y los derechos que en ellas se reconocen no serían más que meras declaraciones de intenciones y, por tanto, no estaría garantizada la efectividad de la tutela judicial (entre otras muchas, SSTC 144/2000, de 29 de mayo, FJ 6; 83/2001, de 26 de marzo, FJ 4; 3/2002, de 14 de enero, FJ 4; 140/2003, de 14 de julio, FJ 6; y 223/2004, de 29 de noviembre, FJ 6)» (fundamento cuarto).

⁴⁵ O también como se destaca en la STC 50/2015, de 5 de marzo (NCJ059631), «*una de las proyecciones del derecho reconocido en el artículo 24.1 CE es el derecho a que las resoluciones judiciales alcancen la efectividad otorgada por el Ordenamiento*, lo que implica, de un lado, el derecho a que las resoluciones judiciales firmes *se ejecuten en sus propios términos* y, de otro, el respeto a su firmeza y a la intangibilidad de las situaciones jurídicas en ellas declaradas (SSTC 171/1991, de 16 de septiembre, FJ 3; 198/1994, de 4 de julio, FJ 3; 197/2000, de 24 de julio, FJ 2; 83/2001, de 26 de marzo, FJ 4, entre otras muchas)» (fundamento octavo).

o transcripción de la sentencia *que puedan deducirse, con toda certeza, del propio texto de la misma*» (STC 115/2005, de 9 de mayo, fundamento cuarto⁴⁶ –NFJ020338–). Por tanto, vemos que solo en casos excepcionales y muy puntuales (*de errores materiales o evidentes omisiones que puedan deducirse, con toda certeza, de la sentencia penal*) podría ampararse una variación respecto de los hechos probados penalmente.

3. Asimismo pudiera plantearse que dicho apartamiento de los hechos probados en sede penal por parte de la Inspección diera lugar a una conducta delictiva del propio inspector que levanta el acta de inspección e, incluso (y sobre todo), del Inspector Jefe que confirma la regularización en la liquidación tributaria final. En particular, si tal proceder puede incardinarse en el delito de prevaricación administrativa que se encuentra tipificado en el artículo 404 del CP⁴⁷. En este sentido, la Sala Segunda del Tribunal Supremo cuenta con una acrisolada doctrina legal que tiene por objeto delimitar la esfera de actuación de este delito, dejando a extramuros del mismo aquellos comportamientos que, siendo reprobables, no son merecedores de reproche penal; puesto que si bien es cierto que el bien jurídico protegido por dicho delito es «el correcto funcionamiento de la Administración pública, en cuanto debe estar dirigida a la satisfacción de los intereses generales de los ciudadanos, con pleno sometimiento a la ley y al Derecho [...] *no se trata de sustituir a la jurisdicción administrativa*, en su labor de control de la legalidad de la actuación de la Administración pública por la jurisdicción penal a través del delito de prevaricación, sino de sancionar supuestos límites, en los que *la actuación administrativa no solo es ilegal, sino además injusta y arbitraria*» (Auto del Tribunal Supremo de 22 de diciembre de 2010, rec. núm. 20534/2009, fundamento cuarto –NCJ054039–).

Pues bien, con este objetivo. Es claro, en primer lugar, que nos encontramos ante un *delito especial propio*, que solo puede ser cometido por funcionarios públicos (en nuestro caso, funcionarios de las Administraciones tributarias). Asimismo, *en cuanto a la acción típica punible* es necesario:

- *Primero*. La emisión de un *acto administrativo*. En nuestro caso se trataría del acuerdo de liquidación que puso fin al procedimiento de inspección.
- *Segundo*. Que dicho administrativo *sea contrario a Derecho o ilegal*. En nuestro caso se produciría una doble violación, en primer lugar de índole constitucional, al vulnerar la prevalencia de la jurisdicción penal en la fijación de los hechos; y, seguidamente, el precepto legal que, en la esfera tributaria, contiene el referido mandato constitucional y que no es otro que el artículo 257.2 c) de la LGT; ordenar el respeto a los hechos probados.

⁴⁶ En los mismos términos, la STC 211/2013, de 16 de diciembre, fundamento tercero (NCJ058181).

⁴⁷ Artículo 404 del CP: «A la autoridad o funcionario público que, *a sabiendas de su injusticia*, dictare una *resolución arbitraria en un asunto administrativo* se le castigará con la pena de inhabilitación especial para empleo o cargo público y para el ejercicio del derecho de sufragio pasivo por tiempo de nueve a quince años» (según redacción dada por la Ley Orgánica 1/2015, de 30 de marzo).

- *Tercero.* Que la ilegalidad administrativa sea *cualificada* puesto que «no es suficiente la mera ilegalidad, la mera contradicción con el Derecho, pues ello supondría anular en la práctica la intervención de control de los Tribunales de orden contencioso-administrativo, ampliando desmesuradamente el ámbito de actuación del derecho penal, que perdería el carácter de última ratio [...] De manera que es preciso distinguir entre las ilegalidades administrativas, aunque sean tan graves como para provocar la nulidad de pleno derecho, y las que, trascendiendo el ámbito administrativo, suponen la comisión de un delito» (Auto del Tribunal Supremo de 22 de diciembre de 2010, rec. núm. 20534/2009, fundamento cuarto⁴⁸ –NCJ054039–). Y así, a los efectos que aquí interesan, el Tribunal Supremo ha conectado el delito de prevaricación con la desviación de poder⁴⁹.

⁴⁸ En este sentido, la Sentencia del Tribunal Supremo, Sala 2.ª, núm. 340/2012, de 30 de abril –NCJ056969–, traza una evolución de casos aptos para integrar el delito de prevaricación administrativa: «[...] siguiendo las tesis objetivistas, venían poniendo el acento en la *patente y fácil cognoscibilidad de la contradicción del acto administrativo* con el derecho. Se hablaba así de una contradicción patente y grosera (STS de 1 de abril de 1996), o de resoluciones que desbordan la legalidad de un modo evidente, flagrante y clamoroso (SSTS de 16 de mayo de 1992 y de 20 de abril de 1994) o de una desviación o torcimiento del derecho de tal manera grosera, clara y evidente que sea de apreciar el plus de antijuridicidad que requiere el tipo penal (STS 1095/1993, de 10 de mayo). Otras sentencias de esta Sala, sin embargo, sin abandonar las tesis objetivas, e interpretando la sucesiva referencia que se hace en el artículo 404 a la resolución como arbitraria y dictada a sabiendas de su injusticia, vienen a resaltar como elemento decisivo de la actuación prevaricadora *el ejercicio arbitrario del poder*, proscrito por el artículo 9.3 de la Constitución, en la medida en que el ordenamiento lo ha puesto en manos de la autoridad o funcionario público. Y así se dice que se ejerce arbitrariamente el poder cuando la autoridad o el funcionario dictan una resolución que no es efecto de la Constitución y del resto del ordenamiento jurídico sino, *pura y simplemente, producto de su voluntad, convertida irrazonablemente en aparente fuente de normatividad*. Cuando se actúa así y el resultado es una injusticia, es decir, una lesión de un derecho o del interés colectivo, se realiza el tipo objetivo de la prevaricación administrativa (SSTS de 235 1998; 4121998; STS 766/1999, de 18 mayo y STS 2340/2001, de 10 de diciembre). Puede decirse, como se hace en otras sentencias, que tal condición aparece cuando la resolución, en el aspecto en que se manifiesta *su contradicción con el derecho, no es sostenible mediante ningún método aceptable de interpretación de la Ley* (STS 1497/2002, de 23 septiembre), *o cuando falta una fundamentación jurídica razonable distinta de la voluntad de su autor* (STS núm. 878/2002, de 17 de mayo) *o cuando la resolución adoptada desde el punto de vista objetivo no resulta cubierta por ninguna interpretación de la Ley basada en cánones interpretativos admitidos* (STS 76/2002, de 25 de enero). Cuando así ocurre, se pone de manifiesto que la autoridad o funcionario, a través de la resolución que dicta, no actúa el derecho, orientado al funcionamiento de la Administración Pública conforme a las previsiones constitucionales, sino que hace efectiva su voluntad, sin fundamento técnico jurídico aceptable» (fundamento cuarto).

⁴⁹ El Auto del Tribunal Supremo de 22 de diciembre de 2010 (rec. núm. 20534/2009 –NCJ054039–) señala que «sin duda su contradicción con el Derecho, que puede manifestarse [...] porque el fondo de la misma contravenga lo dispuesto en la legislación vigente *o suponga una desviación de poder* esto es la desviación teleológica en la actividad administrativa desarrollada, una intención torcida en la voluntad administrativa que el acto exterioriza, en definitiva *una distorsión entre el fin para el que se reconocen las facultades administrativas por el ordenamiento jurídico y el que resulta de su ejercicio concreto*, aunque el fin perseguido sea de interés público, (SSTS. Sala 3.ª de 20 de noviembre de 2009 y 9 de marzo de 2010), que señala que "*La desviación de poder*, constitucionalmente conectada con las facultades de control de los Tribunales sobre el ejercicio de la potestad reglamentaria y la legalidad de la actuación administrativa, y el sometimiento de esta a los fines que la justifican (art. 106.1 de la Constitución) *es definida en nuestro ordenamiento jurídico como el ejercicio de potestades administrativas para fines distintos de los fijados por el ordenamiento jurídico...*"» (fundamento cuarto).

Y, finalmente, entrando en el *elemento subjetivo del injusto*, es necesario que el funcionario actúe *a sabiendas* de la injusticia de su resolución administrativa. Lo que implica que tenga «*plena conciencia de que resuelve al margen del ordenamiento jurídico y de que ocasiona un resultado materialmente injusto*, actúa de tal modo porque quiere este resultado y antepone el contenido de su voluntad a cualquier otro razonamiento o consideración, esto es con intención deliberada y plena conciencia de la ilegalidad del acto realizado, o sea, concurriendo los elementos propios del dolo (STS 443/2008 de 1.7)» (Auto del Tribunal Supremo de 22 de diciembre de 2010, rec. núm. 20534/2009, fundamento cuarto –NCJ054039–).

Pues bien, en nuestra opinión se puede sostener perfectamente que una regularización tributaria que contraríe los hechos probados en sede penal pueda calificarse como prevaricadora. Ahora bien, teniendo presente que (1.º) debe ceñirse exclusivamente a la declaración de hechos probados (quedando fuera la interpretación normativa); (2.º) debe ser *clara y patente* la contradicción con los hechos probados; es decir, que la secuencia de hechos postulada por la Inspección para liquidar no se corresponda de forma *flagrante* con los hechos acreditados por el juez penal; y (3.º) debe ponerse de manifiesto por el obligado tributario dentro del procedimiento inspector reanudado (concretamente, en el trámite de alegaciones que se confiere una vez formalizada el acta de inspección) a fin de que la Inspección tenga la oportunidad de valorar el alcance de la posible vulneración y, en su caso, la posibilidad de rectificar en el acuerdo liquidatorio.

4. Por último, cabe destacar que el apartamiento de la declaración de hechos probados al regularizar por parte de la Inspección da pie a que la actuación administrativa subsiguiente a la devolución del expediente incurra en un supuesto de *desviación de poder*. Repárese que la reanudación del procedimiento inspector limita las posibilidades investigadoras de la Administración ya que no nos encontramos ante un procedimiento de inspección común, sino ante un procedimiento que, siendo inspector, se encuentra condicionado en su *vertiente fáctica* a lo que ha quedado acreditado en sede penal. Y por ello no cuenta plenas posibilidades indagatorias; al contrario, su labor está cercenada (si bien mantiene el deber de liquidar) a unas coordenadas precisas: los hechos probados. De manera parecida (en un razonamiento analógico aplicable a nuestro caso) a lo que ocurre cuando la Inspección ejerce *facultades de ejecución* conforme a lo decidido por los órganos de revisión administrativa o la jurisdicción contenciosa: cualquier apartamiento de la oficina gestora de lo dispuesto por los órganos revisores hace incurrir el procedimiento de inspector (de ejecución) en desviación de poder⁵⁰.

⁵⁰ Como se razona en la Sentencia de la Audiencia Nacional de 24 de julio de 2012 (rec. núm. 374/2009 –NFJ048250–), «[...] La Administración, al dictar las liquidaciones nuevas, ahora recurridas, [...] no ejercitaba por tanto la potestad liquidatoria [...] sino que cumplía una función meramente subordinada a la potestad revisora del TEAR, atribuida igualmente por las citadas leyes, la de llevar a puro y debido término el mandato de ejecutar el acuerdo firme de dicho órgano colegiado, actividad en la que la Inspección se debía atener a los términos del mandato, sin desentenderse de ellos y, menos aún, invocando sus propias potestades autónomas. Ello significa que la Inspección ha incurrido, en el caso presente, en la denunciada desviación de poder, pues estamos ante una decisión desviada de su finalidad institucional propia, ya que se ha hecho uso de una facultad establecida en el ordenamiento jurídico, la de ejecutar las resoluciones de los órganos de revisión, para perseguir un fin distinto y no autorizado normativamente, el de li-

CONCLUSIÓN

Vemos, pues, que la prevalencia de la jurisdicción penal en la fijación de hechos se mantiene incólume tras las últimas modificaciones normativas que afectan a las relaciones entre la Administración tributaria y el juez penal en la esfera de los delitos contra la Hacienda Pública. Si bien es cierto que la nueva regulación *del tanto de culpa* obliga en la generalidad de los casos (a diferencia de lo ocurría anteriormente en donde la Administración debía paralizar las actuaciones emitiendo un Informe Denuncia) a liquidar, abriendo la puerta de esta manera a *problemas de coordinación* entre los dos órdenes implicados (el penal y el tributario) puesto que la liquidación tributaria vinculada al delito, desde su emisión, despliega plenos efectos y, principalmente, recaudadores; de ahí que en los casos de devolución del expediente por inexistencia de delito fiscal, la Administración tributaria deba atenerse a los *hechos probados* y, para ello, *desandar el camino* iniciado en su día con la activación del *tanto de culpa*, enervando los efectos de aquella liquidación que, ahora, no se ajusta a la base fáctica que motivó la denuncia.

quidar de nuevo la deuda tributaria conforme a la conveniencia de la Administración y según el designio de soslayar los términos de la ejecución a que venía obligada. Aunque la desviación de poder es de difícil apreciación directa, no se precisa la prueba plena, sino que basta el razonamiento sobre la concurrencia de indicios de los que se deduce: a) que la liquidación debió limitarse al estricto cumplimiento de lo ordenado; b) que no es admisible el aprovechamiento de un acto de ejecución para introducir hechos o datos nuevos, ajenos al ámbito de la revisión, con la finalidad de desactivar dicha ejecución; c) que se ha seguido de hecho un procedimiento inspector completo sobre el muy precario título legitimador, para ello, de un acuerdo del TEAR que contenía el mandato, que no ha llegado a obedecerse, de dictar nueva liquidación de fondo con la sola observancia, inicialmente incumplida, del trámite de audiencia al interesado» (fundamento quinto. En los mismos términos, Sentencia de la Audiencia Nacional de 25 de enero de 2013, rec. núm. 4/2011, fundamento quinto –NFJ049910–).