

BASE DE DATOS NORMACEF FISCAL Y CONTABLE

Referencia: NFJ056897

TRIBUNAL SUPREMO*Sentencia de 20 de noviembre de 2014**Sala de lo Contencioso-Administrativo**Rec. n.º 3850/2012***SUMARIO:**

Principios constitucionales y generales del Derecho Tributario. Non bis in idem. *Vinculación de la Administración tributaria por los efectos de una sentencia penal absolutoria con declaración de hechos probados respecto de la regularización tributaria y la imposición de una eventual sanción.* El Tribunal acepta la regularización llevada a cabo por la Inspección, basada en la aplicación del régimen de estimación indirecta sobre las operaciones en que no se ha probado la existencia de sobreprecio, al considerar que si se considera probado que el 27 por ciento del total de ventas se hizo con dinero negro, es razonable pensar que el resto de las operaciones se hizo de un modo semejante, por lo que se aplica la media ponderada de las operaciones con sobreprecio probado a la totalidad de las mismas. Sin embargo, considera que no puede hacerse lo mismo en cuanto a la aplicación de la sanción, ya que sobre el supuesto de autos pesa una declaración del orden penal absolutoria -no se ha apreciado la existencia de delito-, en el ejercicio del *ius puniendi*, que categóricamente se pronuncia teniendo por probado que la cifra defraudada asciende a una determinada cantidad, inferior a la considerada probada en vía administrativa, sentencia penal que contiene una relación de hechos probados a los que ha de estarse, y dichos hechos son los que han de servir de base a la Administración tributaria en el ejercicio de su potestad sancionadora, quien sólo podrá perseguir y castigar el ilícito en cuestión por la suma defraudada considerada probada por la jurisdicción penal, pues de lo contrario conculcaría el principio *non bis in idem* y el de cosa juzgada positiva. Votos particulares.

PRECEPTOS:

Ley 230/1963 (LGT), arts. 48, 49, 50 y 77.6.

RD 939/1986 (RGIT), arts. 64 y 66.2.

Constitución Española, arts. 25.1.

Ley 30/1992 (LRJAP y PAC), art. 137.

PONENTE:*Don José Antonio Montero Fernández.*

Magistrados:

Don EMILIO FRIAS PONCE

Don JOAQUIN HUELIN MARTINEZ DE VELASCO

Don JOSE ANTONIO MONTERO FERNANDEZ

Don MANUEL MARTIN TIMON

Don MANUEL VICENTE GARZON HERRERO

SENTENCIA

En la Villa de Madrid, a veinte de Noviembre de dos mil catorce.

Visto por la Sección Segunda de la Sala Tercera del Tribunal Supremo, constituida por los Excmos. Sres. al margen anotados, el presente recurso de casación, número 3850/2012, interpuesto por el Abogado del Estado, en la representación que legalmente ostenta de LA ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO, contra la Sentencia de la Sección Segunda, de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, de 21 de junio de 2012, dictada en el recurso contencioso administrativo número 375/2009, deducido frente a la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central, de 23 de julio de 2009, desestimatoria de reclamación económico-administrativa interpuesta frente a liquidación del Impuesto de Sociedades, del ejercicio 2002 y acuerdo sancionador.

Ha sido parte recurrida, y se ha opuesto al recurso, la entidad CONSTRUCTORA COVADONGA, S.A., representada por la Procuradora de los Tribunales D^a M^a Teresa de las Alas-Pumariño Larrañaga.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

Son hechos declarados en la sentencia o que constan en el expediente administrativo, los siguientes:

1º.- La Inspección de Hacienda de la Delegación de la AEAT, mediante comunicación de 20 de enero de 2003, inició actuaciones de regularización respecto de la entidad CONSTRUCTORA COVADONGA, S.A. (empresa que desarrolla la actividad de Promoción Inmobiliaria del Epígrafe 833.2 del Impuesto sobre Actividades Económicas), que tendrían carácter general y que afectaban a los tributos y periodos que a continuación se indican:

- Impuesto de Sociedades 1999 a 2001
- Impuesto sobre el Valor Añadido 1999 a 2001
- Retenciones e ingresos a cuenta de capital mobiliario 1999 a 2001
- Retenciones e ingresos a cuenta rendimientos trabajo/prof 1999 a 2001
- Retenciones e ingresos a cuenta del capital inmobiliario 1999 a 2001
- Declaración anual de operaciones 1999 a 2001
- Declaración recapitulativa entrega adq.Intracom de bienes 1999 a 2001

Posteriormente, por orden del Inspector Jefe, de fecha 15 de octubre de 2003, notificada en la misma fecha, se ampliaron las actuaciones inspectoras al Impuesto de Sociedades, del ejercicio 2002, respecto del cual CONSTRUCTORA COVADONGA, S.A. había presentado declaración con un resultado contable de 3.001.953,94 €, una base imponible de 4.837.233,69 € y una cuota tributaria de 1.693.031,79 €.

2º. De la promoción terminada y vendida en el año 2002, denominada "Económicos Uno", compuesta de 200 viviendas, y que es la que en definitiva interesa al presente recurso de casación, se citó a los compradores de 60 de ellas, formulando requerimientos de información o requiriéndoles los contratos y demás documentación, en relación con la deducción por adquisición de vivienda en IRPF.

El resultado de la actuación inspectora fue el siguiente:

-Los compradores de 37 de las viviendas indicadas manifestaron haber entregado a CONSTRUCTORA COVADONGA, S.A., entre los años 1999 a 2000, cantidades de dinero que oscilaban entre 1 y 3 millones de pesetas, sin haber recibido justificante y que suponían un exceso sobre las reflejadas como precio, tanto en el contrato privado de venta, como en la posterior escritura pública. En todos estos casos, los compradores aportaron justificante bancario de la retirada de dinero que dijeron haber entregado a la constructora.

En cinco casos, los compradores entregaron a la Inspección fotocopia de una hoja sin membrete que les fue entregada por la Constructora, en la que, de forma manuscrita constan sus datos, los de los predios adquiridos, la cantidad a pagar y la forma de pago, siendo de señalar que en la cantidad total a pagar figura la cifra total a abonar, con especificación de la que iría en escritura y la que no, calificándose con el concepto "B". En otros casos, se testificó haberse entregado una hoja similar, pero sin aportarla, por manifestarse haberse perdido.

En otros cinco casos, los comparecientes aportaron fotocopia de un recibí que les fue entregado cuando pagaron todo o parte de la cantidad exigida en exceso, exigiéndose su devolución en el momento de la firma del contrato privado, lo que se hizo previa obtención de fotocopia ahora aportada.

El recibí estaba emitido con el membrete de Gonferco, S.A, figurando en uno de ellos un sello de CONSTRUCTORA COVADONGA, S.A; en otro, un sello de Goncesco, S.A. y el resto sin sello. (el actuario daba cuenta de que Gonferco, S.A y Goncesco, S.A. son sucesivas denominaciones de la misma sociedad, formando parte del Grupo de sociedades Goncesco, Grupo, S.L. del que es socio y administrador D. Raimundo. También se informa que operativa real de las sociedades es que CONSTRUCTORA COVADONGA, S.A actúa como promotora inmobiliaria y Goncesco como constructora de las promociones, siendo éste el nombre comercial más conocido).

En todo caso, y siempre según el informe del actuario, la suma de las cantidades que los 37 compradores de viviendas manifestaron haber entregado a CONSTRUCTORA COVADONGA, S.A., y que suponían un exceso sobre las declaradas por las ventas, ascendía a 83.106.000 ptas (449.477,12€), que deberían haber sido declaradas por la sociedad, como ingresos del ejercicio 2002, a efectos del Impuesto de Sociedades y como base imponible del IVA, en el ejercicio en que se percibieron.

Lo expuesto, suponía que al ascender la cuota no ingresada por Impuesto de Sociedades a 29.087.100 ptas (174.816,99 €), se superaba el límite de 120.000€ previsto para la tipificación del delito fiscal previsto en el artículo 305 del nuevo Código Penal .

-Respecto de 17 compradores del grupo de 60 antes indicado, se había comprobado que en la fecha del contrato privado de compraventa o unos días antes o después, se había retirado dinero de sus cuentas corrientes por cantidades que oscilaban entre 1.500.000 y 4.500.000 ptas, habiéndose requerido a los compradores para que justificaran el destino de los fondos, pero contestando o bien no recordar dicho destino o que se emplearon en gastos corrientes de la actividad diaria o gastos específicos de uno u otro tipo, pero sin que pudieran justificarlo. Hay que señalar, se indicaba en el informe que "en la práctica totalidad de los casos estas retiradas de fondos en efectivo tiene un carácter excepcional dentro de los movimientos habituales de las cuentas, esto es, no se producen en los tres o cuatro años en que esta Inspección ha tenido acceso a las cuentas, retiradas de cantidades en efectivo de la importancia de las que aquí se tratan, razón por la que entendemos deberían acordarse de su destino o dejar algún rastro su gasto, causas todas ellas que nos inducen a pensar que se entregaron a Constructora Covadonga y que, por el motivo que sea, no quieren reconocerlo. Ocho de estos requerimientos fueron representados por D.Felix Fernández Sevilla".

La cantidad correspondiente a estos compradores asciende a 39.713.950 ptas (238.685,65€).

-Respecto del resto de compradores, esto es 146, debía determinarse la base imponible mediante el régimen de estimación indirecta, fijándose para cada uno de ellos un sobreprecio de 2.200.000 ptas (13.222,27€), lo que supone una base imponible de 321.200.000 ptas (1.030.450,88€) y una cuota de 112.400.000 ptas (934.014,78€)

Por ello, se entendía que las base imponible no declarada ascendía a 444.019.950 ptas (2.668.613,95€) y las cuotas tributarias defraudadas a 155.406.983 ptas (934.014,78€).

En los Fundamentos de Derecho del informe a que venimos haciendo referencia, se destacaban los siguientes aspectos:

1º) La existencia de una base imponible superior a la declarada, la cual debía imputarse al ejercicio 2002, año en el que se había concluido la promoción y entregadas las viviendas a los compradores, invocándose la norma de valoración 18 del Plan General de Contabilidad de las empresas inmobiliarias.

2º) La justificación de la aplicación del régimen de estimación indirecta en el incumplimiento sustancial de las obligaciones contables, de acuerdo con el artículo 64 del Real Decreto 939/1986 , por el que se aprobó el Reglamento General de Inspección de los Tributos.

3º) La explicación del criterio seguido para la obtención de la base imponible por la aplicación del régimen de estimación indirecta.

4º) En todo caso, la aclaración de que "no se pretende imputar la existencia de un posible delito contra la Hacienda Pública, mediante la estimación de la base imponible por el régimen de estimación indirecta, aun cuando esto es perfectamente admisible....Lo que se argumenta en este informe es que, una vez determinada de manera directa, por la declaración de compradores, la existencia de una cuota tributaria no declarada que supera en cuantía la prevista en el artículo 305 del nuevo Código Penal , lo que se hace es determinar el total de la deuda defraudada por el único método posible, que es la estimación indirecta de bases imponibles".

Finalmente, concluía el actuario en la apreciación de hechos que podrían ser constitutivos de delito contra la Hacienda Pública, al exceder la cuota dejada de ingresar por el Impuesto de Sociedades del ejercicio 2002, de 15.000.000 ptas, conforme a lo regulado en el artículo 349 del antiguo Código Penal , según redacción dada por la Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre.

Segundo.

Con fecha 4 de noviembre de 2003, y de conformidad con el artículo 180 de la Ley 58/2003 , General Tributaria, la Administración Tributaria remitió el expediente al Ministerio Fiscal, al considerar que la conducta del sujeto pasivo podría ser constitutiva de delito, quedando desde ese momento suspendido el procedimiento de regularización.

Tercero.

- El Juzgado de Instrucción nº 4 de Oviedo inició diligencias de investigación y formulado escrito de acusación por el Ministerio Fiscal, acordó la apertura del juicio oral.

Por su parte, el Juzgado de lo Penal nº 3 de Oviedo, en el Procedimiento Abreviado 185/06, dictó sentencia de fecha 20 de abril de 2007 , con la siguiente parte dispositiva:

"Que debo condenar y condeno a Raimundo como autor de un delito contra la Hacienda Pública del art. 305.1 del Código Penal, sin que concurra circunstancia modificativa alguna de la responsabilidad criminal a la pena de un año y seis meses de prisión con inhabilitación especial para el derecho de sufragio pasivo durante el tiempo de la condena y multa de 300.000 euros, con arresto sustitutorio de seis meses de prisión en caso de impago y pérdida de la posibilidad de obtener subvenciones y ayudas públicas y del derecho de gozar de incentivos y beneficios fiscales o de la Seguridad Social por tiempo de cuatro años.

Del cumplimiento efectivo de la pena de multa responderá directa y solidariamente con el penado la Constructora Covadonga, S.A de conformidad con el art. 31.2 del Código Penal.

Asimismo y como responsable civil directo, Raimundo indemnizará a la Agencia Tributaria en 258.356,97 euros, cantidad de la que responderá subsidiariamente la Constructora Covadonga, SA".

Conviene precisar que la sentencia del Juzgado tomaba en consideración tan solo las cantidades que se consideraban defraudadas por estimación directa, bien a través de las declaraciones de los compradores, bien a través de la comprobación inspectora de salidas de fondos de sus cuentas corrientes son justificación de destino diferente. En cambio, rechazaba la aplicación del régimen de estimación indirecta en el proceso penal.

En todo caso, el Fallo fue aclarado por Auto de fecha 24 de mayo de 2007, en cuanto a las costas en que era condenado Raimundo.

Sin embargo, recurrida en apelación la sentencia dictada, fue revocada por la de la Audiencia Provincial de Asturias (Sección Segunda), de fecha 27 de septiembre de 2007 que, en el Tercero de los Antecedentes, declaró:

"Se aceptan los antecedentes de hecho de la sentencia apelada y, respecto de la DECLARACIÓN DE HECHOS PROBADOS, únicamente su primer párrafo, que reza como sigue: " Raimundo, mayor de edad y sin antecedentes penales, en el ejercicio impositivo correspondiente a la anualidad de 2002, venía desempeñando la representación legal como administrador único de la empresa constructora Covadonga S.A con NIF A-33076365: Raimundo figura igualmente como socio y administrador de GONFERCO, S.A, que en el año 1996 pasó a denominarse GONCESCO, S.A integrándose a partir del año 2003, junto con otras sociedades en el grupo empresarial GONCESCO GRUPO, S.L en el que, el mismo desempeñaba igual cargo de administrador. Construcciones Covadonga, lleva a término en el año 2002 una promoción inmobiliaria "Económicos Uno" lo que supuso para la misma la suscripción de 200 contratos de venta a distintos compradores, señalándose un precio total de 4.063.563,378 pesetas (24.522.407,77 euros) que se reflejó en el impuesto de sociedades presentado por dicha empresa en el referido año impositivo -ejercicio 2002- declarándose una base impositiva de 4.837.233.69 euros y una cuota tributaria de 1.693.031,79 euros".

Los restantes hechos que se declaran probados se sustituyen por los siguientes: En el ejercicio correspondiente al año 2002, Constructora Covadonga, SA percibió una total de 6.400.000 pesetas (38.464,77 €) que no declaró y, a tal base imponible le corresponde una cuota liquidable de 13.462,67 €, que es la cantidad que debe considerarse defraudada a efectos penales."

La argumentación que sirve de base al fallo estimatorio del recurso de apelación interpuesto por D. Raimundo y Constructora Covadonga, S.A, y desestimación del interpuesto por el Abogado del Estado, contra la sentencia dictada por el Juzgado de lo Penal nº 3 de Oviedo, es, resumidamente, la siguiente:

- Que que en lo que atañe a la prueba testifical, en el plenario sólo depusieron seis compradores, supuestos testigos de cargo, de los cuales, dos por ser matrimonio deponían sobre una supuesta misma defraudación. De dichos testigos, la mitad rectificaron las declaraciones hechas en su día ante la Inspección Tributaria y, a resultas de las declaraciones de todos ellos sólo cabe tener por probado que Constructora Covadonga, SA percibió una total de 6.400.000 pesetas (38.464,77 €) que no declaró y, a tal base imponible le corresponde una cuota de 13.462,67 €, cantidad que resulta irrelevante a efectos punitivos, a tenor de lo dispuesto en el artículo 305 del Código Penal.

- Que en lo que respecta a la prueba pericial, ha de valorarse con arreglo a las reglas de la sana crítica, y que como se dijo en sentencia anterior de la propia Sala, "en la valoración de las periciales debe aplicarse al reo el beneficio de la duda para aquilatar la defraudación efectivamente acreditada, determinada por el método de estimación directa, porque las presunciones como prueba, de sobra es sabido la desconfianza con que son miradas en derecho penal, sin necesidad de acudir a la conocidísima doctrina tanto del Tribunal Supremo como del Tribunal Constitucional sobre la prueba indiciaria, puesto que el régimen de estimación indirecta previsto en la Ley General Tributaria puede servir a efectos fiscales, pero es más que dudoso que pueda aplicarse al proceso penal <<mutatis mutandis>>, en particular si se dispone de otras pruebas más fiables y si nos atenemos a los hechos que en esta instancia se declaran probados, resulta manifiesto que ha habido infracción del principio de presunción de inocencia (art.24.CE), al estimar que la cantidad defraudada ascendía a la suma de 33.467,77 €, cuando por probada solo cabe tener la defraudación ascendente a la suma de 13.462,76 € que, como se dijo, queda fuera del ámbito punitivo".

- Que en lo que atañe a la prueba documental, como se calificaba a las declaraciones de los compradores ante los funcionarios de Hacienda, en el procedimiento inspector, tales funcionarios deberían haber sido citados a juicio para que ratificaran cuanto averiguaron en las inspecciones, cosa que no se hizo por lo que, a efectos procesales penales tales documentos carecen de fuerza probatoria, como se deduce de la doctrina sentada en la STC núm. 76/1990, de 26 de abril, citada en la núm. 68/2006, de 13 de marzo.

- Que se había producido infracción del principio de presunción de inocencia (art. 24 C.E .) al estimar que la cantidad defraudada ascendía a la suma de 38.464,77 €, cuando por probada sólo cabe tener la defraudación ascendente a la suma de 13.462,67 € que, como se dijo, queda fuera del ámbito punitivo.

- Que igualmente favorecía al acusado el principio "in dubio pro reo".

- Que en consecuencia no se superaba el límite de 15.000.000 ptas., que estimaba aplicable por aplicación de la ley más favorable, para la apreciación de delito fiscal.

Cuarto.

- Una vez dictada la sentencia absolutoria, el Ministerio Fiscal devolvió el expediente en 18 de diciembre de 2007.

Por su parte, el Jefe de la Unidad Regional de Inspección notificó en 17 de enero de 2008 a CONSTRUCCIONES COVADONGA,S.A. que la reanudación de actuaciones se produciría con fecha 1 de febrero de 2008.

Y en la misma fecha de reanudación se formalizó diligencia en la que se expresaba la base obtenida por el régimen de estimación directa e indirecta, concediendo plazo a la entidad para la formulación de alegaciones.

Tras ello, con fecha 19 de febrero de 2008 se formalizaron dos actas:

- El Acta de conformidad nº NUM000, en la que se incorporaba a la base declarada en el Impuesto de Sociedades la cantidad de 38.464,77 €, aceptada por el contribuyente y que suponía una cuota a ingresar de 13.462,67€.

La cantidad aceptada como base respondía al fallo de la sentencia absolutoria de la Audiencia Provincial de Oviedo.

- El Acta de disconformidad, nº NUM001, en la que se reflejaba la anterior y en la que se regularizaba la situación tributaria correspondiente al ejercicio 2002 del Impuesto de Sociedades, haciéndose constar en ella que la propuesta formulada estaba avalada por el hecho de que la liquidación del Impuesto sobre Sociedades de 1999, 2000 y 2001, en que se daban los mismos antecedentes fácticos que en 2002 en relación con el pago de un precio superior al escriturado, fue confirmada por el Tribunal Económico-Administrativo Central, en resolución de 13 de julio de 2006 (RG1413-04).

El actuario exponía que la sentencia de la Audiencia Provincial de Oviedo reseñada en el anterior Antecedente no suponía impedimento para la vía administrativa, puesto que se limitaba a rebatir la veracidad, en el ámbito penal, de la prueba testifical por la no ratificación en Plenario de la totalidad de los compradores a los que la inspección había citado para comprobar las cantidades efectivamente abonadas por la compra de sus viviendas, añadiendo que tampoco es extrapolable al ámbito administrativo la no admisión en el ámbito penal del método de estimación indirecta para determinar la base imponible.

Quinto.

- El Inspector Regional, con fecha 6 de mayo de 2008, dictó acuerdo de liquidación por Impuesto de Sociedades del ejercicio 2002, por importe, incluidos intereses de demora, de 1.153.344,73€, así como acuerdo sancionador, de la misma fecha, por importe de 600.378,38€.

Sexto.

- La entidad CONSTRUCTORA COVADONGA, S.A. interpuso reclamación económico-administrativa contra la liquidación y sanción acordada, ante el Tribunal Económico-Administrativo Central, que dictó resolución desestimatoria, de fecha 23 de julio de 2009.

Séptimo.

La entidad CONSTRUCTORA COVADONGA, S.A. interpuso recurso contencioso-administrativo contra los actos de liquidación y de imposición de sanción, ante la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia

Nacional y la Sección Segunda de dicho Organo Jurisdiccional, que lo tramitó con el número 375/2009, dictó sentencia, de fecha 21 de junio de 2012 , con la siguiente parte dispositiva:

"Que ESTIMANDO el recurso contencioso-administrativo formulado por la Procuradora, D^a. M^a Teresa de las Alas Pumariño, en nombre y representación de la entidad CONSTRUCTORA COVADONGA, S.A., contra la resolución de fecha 23.7.2009, dictada por el Tribunal Económico-Administrativo Central, DEBEMOS DECLARAR Y DECLARAMOS que dicha resolución es nula por no ser conforme a Derecho, en el sentido declarado en el Fundamento Jurídico Cuarto de esta sentencia; sin hacer mención especial en cuanto a las costas."

Octavo.

- El Abogado del Estado preparó recurso de casación contra la sentencia dictada y, tras ser tenido por preparado, lo interpuso, por medio de escrito presentado en 11 de enero de 2013, en el que solicita su revocación, con costas.

Noveno.

Habiéndose solicitado en el escrito de personación de CONSTRUCTORA COVADONGA, S.A., la inadmisión del recurso de casación interpuesto por el Abogado del Estado, el Auto de la Sección Primera de 7 de marzo de 2013, declaró la admisión del recurso interpuesto:

"PRIMERO.- La Sentencia impugnada estima el recurso contencioso-administrativo interpuesto por la representación procesal de CONSTRUCTORA COVADONGA, S.A., contra la resolución del T.E.A.C de 23 de julio de 2009, que desestimó la reclamación económico administrativa deducida contra el acto de liquidación dictado por la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial en Asturias de la AEAT, de fecha 6 de mayo de 2008, relativo al Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 2002, por importe de 1.153.344,73 euros, y contra resolución sancionadora de 6 de mayo de 2008, relativa al referido Impuesto y ejercicio, por importe de 600.378,38 euros.

SEGUNDO. No se aprecia la concurrencia de las causas de inadmisión opuestas por la parte recurrida.

En efecto, a juicio de esta Sala, el escrito de preparación del recurso de casación del ABOGADO DEL ESTADO satisface plenamente las exigencias del artículo 89.1 y 2 de la Ley de la Jurisdicción, en relación con el 86.4) del referido Texto legal , en la forma en que han sido interpretados por este Tribunal, por todos autos de 10 de febrero de 2011 (dictado en el recurso de casación número 2927/2010), y reiterado, entre otros, en los Autos de esta misma Sala de 8 de septiembre de 2011 y de 6 de octubre de 2011; en efecto, el escrito contiene: 1º) los requisitos formales exigidos (este Tribunal Supremo ha puesto de manifiesto en multitud de resoluciones la necesidad de hacer constar ya en dicho escrito, primero, el carácter recurrible de la resolución que se intenta impugnar; segundo, la legitimación de la parte recurrente; tercero, el cumplimiento del plazo legalmente fijado para presentar el escrito de preparación, y cuarto, la intención de interponer el recurso de casación contra la sentencia, requisitos todos ellos que constan en el escrito de preparación del recurso de casación del Abogado del Estado; 2º) los motivos por los que se interpondrá el recurso, concretamente, los previstos en el ordinal c) y d) del artículo 88.1) LJCA ; 3º) preceptos legales que se consideran infringidos (en relación con el motivo del apartado c) del artículo 88.1) , los arts 24 y 120.3 CE , 33 y 67 , 248.3 LOPJ y 218 de a LEC , por incongruencia y falta de motivación de la sentencia impugnada, y en relación con el apartado d) del referido precepto, por infracción 77.6 LGT).

A este respecto debe hacerse constar, que en la medida en que la sentencia impugnada ha sido dictada por la Audiencia Nacional, no resulta de aplicación lo dispuesto en el artículo 89.2) en relación con el 86.4) LJCA , y en consecuencia no es exigible el juicio de relevancia."

Décimo.

La representación procesal de CONSTRUCTORA COVADONGA, S.A. se opuso al recurso de casación interpuesto, por medio de escrito presentado en 21 de junio de 2013, en el que solicita se acuerde su inadmisión por razón de cuantía en cuanto a la sanción y en todo caso, que se proceda a declarar no haber lugar al recurso interpuesto contra la sentencia de instancia; subsidiariamente, y para el caso de que se estimare el referido recurso, se solicita se declare la nulidad de pleno derecho de la resolución del TEAC y de los acuerdos de liquidación y de imposición de sanción de los que trae causa, en virtud de los fundamentos de Derecho hechos valer en el escrito de demanda.

Undécimo. -

Habiéndose señalado para deliberación, votación y fallo la audiencia del diecinueve de noviembre de dos mil catorce, en dicha fecha tuvo lugar la referida actuación procesal.

Siendo Ponente el Excmo. Sr. D. Jose Antonio Montero Fernandez, Magistrado de la Sala

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.

Antes de exponer el recurso de casación y nuestra respuesta, conviene precisar que en el escrito de demanda se oponía como primer motivo en defensa de la pretensión, el criterio de la vinculación de los hechos probados en el procedimiento penal al procedimiento administrativo, de tal forma que según la parte demandante no procede que la Administración considere probados hechos diferentes de aquellos que han resultado probados según la jurisdicción penal, lo que lleva a la conclusión de que la única cantidad que no habría sido declarada ascendería a 38.464,77 euros, que daba lugar a una cuota liquidable de 13.462,67 euros.

Dentro de esta alegación, sostenía también la demandante la existencia de infracción del principio "non bis in ídem", "el cual nace en el ámbito del <<ius puniendi>> del Estado y pretende evitar que unos mismos hechos resulten sancionados penal y administrativamente", invocándose al efecto el artículo 133 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común y 77.6 de la Ley General Tributaria .

Por su parte, el Abogado del Estado oponía en su escrito de contestación a la demanda el respeto de la resolución impugnada a los hechos declarados probados por la sentencia penal, exponiendo que el artículo 77.6 de la Ley General Tributaria de 2003 , permite que se realice la actuación inspectora, respetando los hechos declarados probados en el proceso penal, "como así ha sido" y añadiendo que la sentencia de la Audiencia Provincial de Oviedo, de 27 de septiembre de 2007 , que absuelve al condenado, "explica que no considera como suficiente, en vía penal, la declaración de testigos que no comparecieron en el juicio a ratificar su declaración", por lo que "se está refiriendo a la valoración jurídica de la prueba practicada, que no se admite a fin de imponer una sentencia penal", criterio éste que aplica en en relación con la cuota defraudada "a efectos penales", por la propia consecuencia de no poder admitir la declaración de testigos que manifestaron haber entregado dinero "negro" al administrador, al no haber ratificado su declaración.

Pues bien, tal como se deduce del fallo de la sentencia impugnada, que hemos transcrito en el Antecedente Séptimo, la "ratio decidendi" de la misma se encuentra en su Fundamento de Derecho Cuarto, en el que se expone el siguiente soporte argumental del fallo estimatorio:

"La Sala considera que, los hechos declarados probados por la sentencia penal sí vinculan y mediatizan la liquidación resultante del Impuesto sobre Sociedades, correspondiente al ejercicio 2002, al determinar, primero, la cantidad que como sobreprecio recibió la entidad recurrente sin que hubiera hecho constar dicha suma en su contabilidad; y segundo, al fijar, aplicando dicho importe a la base imponible, el importe correspondiente a cuota.

Así las cosas, esos hechos impiden que la Administración tributaria se exceda, a la hora de proceder a la regularización tributaria de la entidad, de esos límites cuantitativos.

En este sentido, traemos a colación lo declarado por el Tribunal Supremo, Sala Tercera, Sección Segunda, entre otras, la Sentencia de fecha 7 de julio de 2011, dictada en el Rec. de casación nº 5417/2009 , que declara: "TERCERO: (...).En segundo lugar, sostiene el escrito de interposición que no existe cuota superior a 15 millones de ptas a consecuencia del referido auto de sobreseimiento.

Sin embargo, la solución a esa cuestión se deduce de la dada a la primera. La única vinculación a la decisión del juez penal es la relativa a los hechos que éste haya declarado probados y no en relación al "límite cuantitativo" al que se refiere el recurrente. No resulta asumible la tesis según la cual la Administración no puede regularizar al contribuyente en cuantía superior al límite del delito (15.000.000 pesetas), porque -según se afirma- respecto de la superación de ese límite el sobreseimiento tiene la fuerza de la cosa juzgada (penal y administrativa). Si sólo 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 sólo 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.

En tercer lugar se invoca la prescripción del delito que se habría producido por transcurrir un plazo de cinco años desde que se dictó el auto de sobreseimiento.

Sin embargo, aquí nos encontramos con la prescripción administrativa no penal, cuyo cómputo se reanuda con el auto de sobreseimiento de 1999, practicándose la liquidación y el acuerdo sancionador al año siguiente por lo cual no ha existido prescripción administrativa.

El único efecto que produce el transcurso del plazo de cinco años sin que se haya reabierto el proceso penal es el de la prescripción del delito, lo que en nada afecta al derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria a través del correspondiente acto administrativo de liquidación seguido, en su caso, del acuerdo sancionador".

CUARTO: - Comenzando por el tercero de los motivos alegados, debemos comenzar señalando que, aun cuando no se cita el apartado específico del artículo 88.1 de la Ley de esta Jurisdicción, debemos entender, con base en el derecho constitucional a la tutela judicial efectiva, que el motivo se formula por el cauce de la letra d) de dicho precepto, habida cuenta de que se invoca infracción del artículo 77.6 de la Ley General Tributaria de 1963.

Dicho lo anterior, debemos poner de manifiesto que el Tribunal Constitucional tiene consagrado el principio de que "unos mismos hechos no pueden existir y dejar de existir para los órganos del Estado", señalando (valga por todas, la Sentencia 24/1984, de 23 de febrero, Fundamento de Derecho Tercero) que "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, o, por decirlo en los términos del fundamento sexto de nuestra sentencia de 3 de octubre de 1983, «es claro que unos mismos hechos no pueden existir y dejar de existir para los órganos del Estado», pues a ello se oponen no sólo principios elementales de la lógica jurídica y extrajurídica, sino el principio de seguridad jurídica constitucionalizado en el artículo 9.3. Ante situaciones hipotéticamente de esta índole el Tribunal Constitucional no siempre tendrá competencia para intervenir sin más; por el contrario, habrá que comprobar, y así lo haremos en este caso, en primer término, si en verdad se produce entre las resoluciones enfrentadas una estricta identidad en los hechos y, en segundo lugar, si hay en juego algún derecho fundamental afectado por la contradicción fáctica, pues la invocación del sólo principio de seguridad jurídica no es, obviamente, base para conocer en amparo."

En la Sentencia del Tribunal Constitucional 158/1985, de 26 de noviembre, tras citar invocar la 77/1983, de 3 de octubre y 62/1984, de 21 de mayo, que contienen idéntica doctrina, se señala con más detalle: "La doctrina establecida en las Sentencias antes citadas, y que aquí se reitera y se adapta al caso concreto planteado, implica la necesidad de arbitrar medios para evitar contradicciones entre las decisiones judiciales referidas a los mismos hechos y para remediarlos si se han producido. Ello supone que si existe una resolución firme dictada en un orden jurisdiccional, otros órganos judiciales que conozcan del mismo asunto deberán también asumir como ciertos los hechos declarados tales por la primera resolución, o justificar la distinta apreciación que hacen de los mismos. Conviene insistir en que esta situación no supone la primacía o la competencia específica de una jurisdicción, que sólo se produciría cuando así lo determine el ordenamiento jurídico, como ocurrirá, por ejemplo, cuando una decisión tenga carácter prejudicial respecto a otra. Fuera de esos casos, lo que cuenta es que el Estado, a través de uno de sus órganos jurisdiccionales, ha declarado la existencia o inexistencia de unos hechos, y no cabe, por las razones expresadas anteriormente, que otro órgano jurisdiccional del mismo Estado desconozca dicha declaración. Naturalmente, para que un órgano judicial tome en cuenta una resolución firme de otro órgano es preciso que tenga conocimiento oficial de la misma, porque se halla incorporada al proceso que ante él se tramita, y, naturalmente, también el órgano judicial que haya de resolver en segundo lugar podrá razonadamente desechar la identidad de situaciones cuando la contradicción sea sólo aparente, o existan razones que justifiquen una diversa apreciación de los hechos. No se trata, pues, de que una jurisdicción haya de aceptar siempre de forma mecánica lo declarado por otra jurisdicción, sino que una distinta apreciación de los hechos debe ser motivada de acuerdo por otra parte con la reiteradísima doctrina de este Tribunal Constitucional, según la cual el derecho a la tutela judicial efectiva comprende, entre otros, el de obtener una resolución fundada en derecho. Cuando resulta que, en principio, la resolución que un órgano judicial va a dictar puede ser contradictoria con la ya dictada por otro órgano, el que pronuncia la segunda debe exponer las razones por las cuales, a pesar de las apariencias, tal contradicción no existe a su juicio."

Esta doctrina se hace patente en la Ley de Enjuiciamiento Criminal (artículo 116, en lo que respecta a las sentencias penales declaren que no existió el hecho del que pudiera derivarse una acción civil), en el artículo 77.6 de la Ley General Tributaria, en la redacción vigente en el momento de los hechos y en el artículo 66.2 in fine del Reglamento General de Inspección, aprobado por Real Decreto 939/1986, de 25 de abril, en cuanto dispone la necesidad de respetar los hechos declarados probados en sentencias absolutorias. Igualmente, en la doctrina tradicional de que las sentencias absolutorias vinculan en cuanto a los hechos declarados probados.

Ahora bien, así como pueden asimilarse a las sentencias absolutorias penales a los Autos de sobreseimiento libre (tanto cuando se hubieren dictado por concurrencias de cualquiera de las causas que señala el artículo 637 de la LECr., 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 2º, 3º y 4º del artículo 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.

Pero es que además, los supuestos en que la resolución judicial penal previa se funda, como aquí ocurre, en la falta de justificación o prueba, no puede considerarse en contradicción con otra posterior de distinto orden jurisdiccional o administrativa, que deriva de la aplicación de criterios informadoras del reparto de competencias llevado a cabo por el legislador (SSTC 158/1985, 70/1989 y 116/1989).

Un ejemplo de lo que decimos lo encontramos en la Sentencia del Tribunal Constitucional 59/1996, de 15 de abril, en que, tras sentencia absolutoria del delito de lesiones, por no haberse acreditado la participación del acusado en la realización del hecho delictivo, el perjudicado instó procedimiento civil por los mismos hechos, en reclamación de daños y perjuicios. Y si bien la demanda fue desestimada por el Juzgado de Primera Instancia, posteriormente la Audiencia Provincial estimó el recurso de apelación, reconociendo al actor y apelante el derecho

a ser indemnizado por los días de incapacidad y las secuelas que produjeron las lesiones, a cuyo efecto se rechazaba la aplicación de la cosa juzgada, "al no ser aplicable la vinculación de las sentencias penales absolutorias a la jurisdicción civil ex art. 116 LECrim cuando, como es el caso, la sentencia penal, admitiendo la existencia del hecho y sin excluir categóricamente la posibilidad de que una persona haya podido ser autora del mismo, declara que no existen en el proceso las pruebas concluyentes, categóricas e inequívocas de la referida autoría, que permitan pronunciar una condena legal contra ella, por lo que en aplicación del principio in dubio pro reo, hoy constitucionalizado por el de "presunción de inocencia" (artículo 24 de la Constitución) ha de inclinarse por la absolución del mismo, en cuyo supuesto queda abierta, sin efecto vinculante alguno, la posibilidad que ante esta jurisdicción pueda ejercitarse, exclusivamente como es obvio, la acción civil correspondiente contra la misma persona y probarse en ella que dicha persona fue el autor de los hechos, que indudablemente existieron en la vida real y física".

El Tribunal Constitucional desestimó el recurso de amparo con base en la siguiente argumentación: " 3. La jurisprudencia que resumimos en el fundamento anterior marca las pautas de análisis de la queja constitucional que se nos plantea. No se alega en ella en realidad la ilegal revisión de un litigio firmemente resuelto, lo que a todas luces no sucedió, sino la vulneración del derecho a la obtención de una resolución judicial razonable por mor del dictado de dos pronunciamientos, penal y civil, «dispare e incongruentes». Tan grave consecuencia de la eventual contradicción judicial sólo se produciría, como hemos visto, con la arbitraria, patentemente errónea o manifiestamente irrazonable aplicación del art. 116 LECrim (cuyo párrafo primero dice: «La extinción de la acción penal no lleva consigo la de la civil, a no ser que la extinción proceda de haberse declarado por sentencia firme que no existió el hecho de que la civil hubiese podido nacer») o con la constatación en vía civil, defectuosa en dicha medida, de unos hechos que hubieren sido declarados inexistentes en vía penal.

Desde este prisma constitucional, la lectura de la sentencia impugnada evidencia que la desestimación de la excepción de cosa juzgada se fundó jurídicamente en una interpretación del art. 116 LECrim y en un entendimiento del relato de hechos probados de la sentencia penal previa que no pueden tildarse de arbitrarios, patentemente erróneos o manifiestamente irrazonables. Dicho precepto cerraría la vía civil cuando en la penal se declarara la inexistencia del hecho que pudiera dar lugar a aquella acción, pero no cuando la absolución se dictara por la inexistencia de material probatorio suficiente para desvirtuar la presunción de inocencia, que es lo que habría sucedido en este caso, tal como explicitaría con claridad la propia sentencia penal en su primer fundamento. Esta argumentación da pie asimismo a la negación de una contradicción fáctica de la resolución impugnada con la dictada en vía penal, pues aquélla sólo afirmarí, desde la perspectiva que le es propia y con nueva actividad probatoria, lo que en ésta sería objeto de duda.

Por otra parte, frente a la alegación de que en el proceso penal se ejercitó la acción civil, debe advertirse que justamente por cuanto esa acción se sustanció en él, su examen se hallaba condicionado a la existencia de delito, por lo que, al haberse negado ésta, la cuestión civil planteada no llegó a ser enjuiciada por lo que mal puede afirmarse que haya cosa juzgada.

Ninguna objeción constitucional ex art. 24.1 CE merece, en suma, la actividad judicial que se impugna, pues el recurrente obtuvo en vía civil una respuesta jurídicamente fundada a su pretensión que no afectó a la eficacia propia de la sentencia penal previa."

Por ello, debemos dar la razón a la sentencia recurrida cuando señala que el Auto de sobreseimiento provisional no impide a la Inspección proceder a la regularización tributaria de la entidad con arreglo a sus propios criterios y principios, que no resultarían de aplicación en el orden jurisdiccional penal. Dicho de otra forma, es compatible que en el orden penal se declare que no resulta previsible que más compradores de los que ya lo hicieron, declaren haber pagado un sobreprecio al vendedor-querrellado, con que en el procedimiento inspector se llegue a una solución sólo aparentemente contradictoria, mediante la aplicación del régimen de estimación indirecta, que si resulta admitida en el procedimiento tributario.

Finalmente, estando paralizada la acción administrativa como consecuencia de la iniciación de actuaciones penales, el plazo de prescripción comienza a contarse desde el Auto de sobreseimiento, sin que el transcurso desde entonces del plazo de prescripción del delito pueda perjudicar a la Administración Tributaria respecto de la acción para liquidar el Impuesto y determinar la correspondiente deuda tributaria .

Por ello, el motivo no prospera."

Pues bien, aplicando este criterio jurisprudencial, al tratarse en el presente caso de una sentencia absolutoria, 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, como así lo solicita la parte, sin necesidad de entrar en el análisis de los otros motivos relacionados con la liquidación."

Segundo.

El Abogado del Estado articula su recurso de casación con la formulación de un solo motivo en el que, por el cauce del artículo 88.1.d) de la Ley de esta Jurisdicción , alega infracción por la sentencia impugnada del artículo 77.6 de la Ley General Tributaria de 1963 .

El desarrollo del motivo es el siguiente:

"No deja de ser sorprendente que la sentencia que se recurre resuelva la cuestión de la vinculación de las actuaciones administrativas, en relación con las judiciales, y lo haga exponiendo la doctrina jurisprudencial sobre este extremo, contenida en la sentencia del Tribunal Supremo de 7 de julio de 2011 (Rec de Cas. 5417/09) que transcribe y en la que se proclama la <<no vinculación a los hechos no declarados probados>> y, sin embargo, resuelve el caso concreto en que aplica esta doctrina, en el sentido totalmente opuesto a la misma, al proclamar en su página 12 (sic), párrafo primero: Pues bien, aplicando este criterio jurisprudencial, al tratarse en este caso de una sentencia absolutoria, la vinculación a los hechos probados únicamente permite a la Administración Tributaria la regularización tributaria del sujeto pasivo, dentro de los límites fijados por dicha sentencia..." . En base a ello estima el recurso.

La doctrina jurisprudencial de la no vinculación a los hechos <<no declarados probados>> se reitera en otra sentencia posterior de la misma Excm. Sala de 24 de noviembre de 2011 (Rec. de Cas. 4914/2008) que a su vez se remite y reitera la doctrina sentada en la anterior que tan indebidamente aplicó a este supuesto la sentencia que se recurre, incurriendo por ello en infracción del art. 77.6 que se ha citado como contenido del motivo amparado en el art. 88.1 de la Ley Jurisdiccional .

No entendemos, ni descortesía ni desconsideración omitir la transcripción de las sentencias citadas de la Excm. Sala y reguladoras de la infracción del art. 77.6 de la LGT , en que se fundamenta este único motivo que debe ser estimado".

Tercero.

- Por su parte, la representación procesal de CONSTRUCTORA COVADONGA, S.A. esta en desacuerdo con el recurso interpuesto, por cuanto la sentencia aplica fielmente la doctrina del Tribunal Supremo sobre "vinculación en vía tributaria a los hechos declarados probados por la sede judicial penal con la doctrina de la Sala de instancia. Por esta razón, aceptó firmar el acta de conformidad NUM000 , que regularizaba la situación tributaria de conformidad con los hechos probados en la jurisdicción penal, de modo que las ventas no declaradas alcanzaban una cuantía de 38.464,77 euros, generando una cuota de 13.462,67 euros.

Se alega a continuación el principio "non bis in idem", que se recoge en el artículo 133 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre , según el cual "no podrán sancionarse los hechos que hayan sido sancionados penal o administrativamente, en los casos en que aprecie identidad del sujeto, hecho y fundamento" y en el artículo 137.2, según el cual, "los hechos declarados probados por resoluciones judiciales penales firmes vincularán a las Administraciones Públicas respecto de los procedimientos sancionadores".

Se invocan al respecto igualmente los artículos 77 .6 de la Ley General Tributaria y 66.2 del Real Decreto 939/2986 .

Cuarto.

- Antes de dar respuesta de fondo al recurso de casación debemos resolver la alegación de inadmisibilidad que opondrá la parte recurrida respecto del mismo, en cuanto a la sanción impuesta.

Dicha alegación debe rechazarse, a tenor de la doctrina de esta Sala sobre el particular, de la que es ejemplo el Auto de 14 de mayo de 2009 (recurso de casación 631/2008), en el que se dijo:

"SEGUNDO.- La oposición a la admisión total del recurso de casación formulada por el Abogado de la Comunidad Autónoma de las Islas Baleares, consistente en la insuficiencia parcial de la cuantía litigiosa del recurso preparado por la mercantil BON SONSEC, S.A., en lo referente a la sanción impuesta debe rechazarse, toda vez que en numerosas resoluciones (entre ellas ATS 30 de noviembre 2001 (rec. 7433/1999)) se ha venido afirmando que "A efectos de determinar la cuantía litigiosa, conviene añadir que, conforme al artículo 41.3 de la LRJCA , en los casos de acumulación o de ampliación de pretensiones, aunque la cuantía del recurso venga determinada por la suma del valor de las pretensiones objeto de acumulación, no comunica a las de cuantía inferior la posibilidad de casación, a lo que hay que añadir que, tratándose en el asunto que nos ocupa de actos de naturaleza tributaria, hay que atender exclusivamente al débito principal (cuota) para cada ejercicio económico y no a cualquier otro tipo de responsabilidad como recargos, intereses de demora o sanciones conforme dispone el artículo 42.1.a) de la LRJCA , salvo que cualquiera de éstos conceptos, eventualmente, superase a aquélla" (en este mismo sentido se ha pronunciado este Tribunal en los Autos de 9 de diciembre de 1999 y 30 de septiembre de 2002).

En este caso, resulta evidente que el débito principal, la cuota tributaria, supera el umbral cuantitativo establecido legalmente - 190.626,65 euros-, lo que acarrea la admisión total del recurso y ello con independencia de que la sanción impuesta -inferior a 150.000 euros- lo fuere merced a una resolución administrativa independiente, pues ello no impide su adhesión al débito principal, tal y como ha establecido en numerosas

ocasiones esta Sala, citándose al efecto el Auto de 23 de octubre de 2008 (recurso de casación 4502/07) por el que se admitió en vía casacional liquidaciones mensuales en concepto de IRPF, ejercicio 1998, en las que la cuota tributaria superaba los 25 millones de pesetas mientras que el importe de la sanción no alcanzaba dicha cifra. Asimismo, el Auto citado resulta especialmente ilustrativo, al concurrir en él también la inadmisión de una liquidación mensual por el mismo concepto y periodo en la que, sin embargo, tanto cuota como sanción no superaban el umbral cuantitativo legalmente establecido."

Quinto.

Despejada la alegación de inadmisibilidad, comenzamos por señalar que el artículo 77.6 de la Ley General Tributaria de 1963 -aplicable al caso por razón del tiempo en que tienen lugar los hechos- establece que "En los supuestos en que la Administración tributaria estime que las infracciones pudieran ser constitutivas de los delitos contra la Hacienda Pública, pasará el tanto de culpa a la jurisdicción competente y se abstendrá de seguir el procedimiento administrativo mientras la autoridad judicial no dicte sentencia firme, tenga lugar el sobreseimiento o archivo de las actuaciones o se produzca la devolución del expediente por el Ministerio Fiscal. La sentencia condenatoria de la autoridad judicial excluirá la imposición de sanción administrativa. De no haberse apreciado la existencia de delito, la Administración tributaria continuará el expediente sancionador con base en los hechos que los Tribunales hayan considerado probados".

Por su parte, el artículo 66.2 del Reglamento General de la Inspección de los Tributos de 1986 dispone lo siguiente:

"Si los hechos pudieran ser constitutivos del delito previsto en el artículo 349 del Código Penal , la Inspección hará constar en diligencia los hechos y circunstancias determinantes a su juicio de la posible responsabilidad penal.

Si el presunto delito se hallase tipificado en el artículo 350 bis del Código Penal , la Inspección dictará, en su caso, los actos de liquidación que procedan, pero se abstendrá de iniciar el procedimiento para la imposición de sanciones por infracciones simples constituidas por los mismos hechos. La Inspección se limitará a hacer constar en diligencia tales hechos o circunstancias.

La sanción de la Autoridad Judicial excluirá la imposición de sanción administrativa practicando únicamente la Inspección las liquidaciones que procedan en base a los hechos que los Tribunales hayan considerado probados, incluyendo los intereses de demora por el tiempo transcurrido entre la finalización del plazo voluntario de pago y el día en que se practiquen las liquidaciones.

Si la Autoridad Judicial no apreciase la existencia de delito, la Inspección continuará el expediente en base a los hechos que los Tribunales hayan considerado probados. Para ello, la Inspección dictará, las liquidaciones que procedan, incluyendo la sanción correspondiente, o bien iniciará el expediente para la imposición de sanción por infracción simple".

Pues bien, la Sala anticipa que el motivo debe ser estimado parcialmente porque la sentencia no interpreta correctamente la dictada por esta Sección en 7 de julio de 2011 (recurso de casación nº 5417//2009) ni aplica correctamente la doctrina sobre los efectos de las sentencias penales absolutorias respecto de la procedencia de la regularización.

Y es que la sentencia considera que las que se dictan en el orden jurisdiccional penal de signo absolutorio producen efectos de vinculación respecto de los hechos probados, pero se queda ahí y considerando que la de esta Sala de 7 de julio de 2011 confirma su tesis, y ahí está su error, porque en la nuestra se dice algo más de lo que estima la de instancia (por tanto, no existe incongruencia o discordancia entre el argumento de la sentencia impugnada y el fallo, sino error en aquél).

En efecto, en la Sentencia de 7 de julio de 2011, se contempla un supuesto también de ventas con sobreprecio, en el que el Juzgado de Instrucción número 5 de Vigo , dictó Auto de sobreseimiento provisional, pues los datos obrantes en la causa no permitían deducir la existencia de un fraude tributario en los términos cuantitativos exigidos por el artículo 305 del Código Penal y como consecuencia de ello, la reanudación de actuaciones inspectoras en las que se practicó liquidaciones por Impuesto de Sociedades aplicando el régimen de estimación indirecta de la base imponible y de sanción por infracción tributaria grave.

Pues bien, en referida Sentencia, sin perjuicio de poner de relieve que los Autos de sobreseimiento provisional no producen efectos de cosa juzgada, pusimos de relieve:

1º.- Que el Tribunal Constitucional tiene consagrado el principio de que "unos mismos hechos no pueden existir y dejar de existir para los órganos del Estado", señalando (con cita de la Sentencia 24/1984, de 23 de febrero , Fundamento de Derecho Tercero) que "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, o, por decirlo en los términos del fundamento sexto de nuestra sentencia de 3 de octubre de 1983 , «es claro que

unos mismos hechos no pueden existir y dejar de existir para los órganos del Estado», pues a ello se oponen no sólo principios elementales de la lógica jurídica y extrajurídica, sino el principio de seguridad jurídica constitucionalizado en el artículo 9.3 ."

2º. - Que esta doctrina se hace patente en la Ley de Enjuiciamiento Criminal, cuyo artículo 116 señala que "La extinción de la acción penal no lleva consigo la de la civil, a no ser que la extinción proceda de haberse declarado por sentencia firme que no existió el hecho de que la civil hubiese podido nacer" . Pero también en los artículos 77.6 de la Ley General Tributaria de 1963 y 66.2 del Reglamento General de Inspección de 1986 , antes transcritos, en cuanto disponen la necesidad de respetar los hechos declarados probados por sentencias penales absolutorias.

3º. - Que sin embargo, en los supuestos en que la resolución judicial penal previa se funda, en la falta de justificación o prueba, no puede considerarse en contradicción con otra posterior de distinto orden jurisdiccional o administrativa, que deriva de la aplicación de criterios informadoras del reparto de competencias llevado a cabo por el legislador (SSTC 158/1985 , 70/1989 y 116/1989), poniéndose como ejemplo significativo la Sentencia del Tribunal Constitucional 59/1996, de 15 de abril , referida a un caso en que, tras sentencia absolutoria del delito de lesiones, por no haberse acreditado la participación del acusado en la realización del hecho delictivo, posteriormente el perjudicado instó procedimiento civil por los mismos hechos, obteniendo finalmente sentencia estimatoria de la pretensión de daños y perjuicios, que rechazó la aplicación de la cosa juzgada, "al no ser aplicable la vinculación de las sentencias penales absolutorias a la jurisdicción civil ex art. 116 LECrim cuando, como es el caso, la sentencia penal, admitiendo la existencia del hecho y sin excluir categóricamente la posibilidad de que una persona haya podido ser autora del mismo, declara que no existen en el proceso las pruebas concluyentes, categóricas e inequívocas de la referida autoría, que permitan pronunciar una condena legal contra ella, por lo que en aplicación del principio "in dubio pro reo", hoy constitucionalizado por el de "presunción de inocencia" (artículo 24 de la Constitución) ha de inclinarse por la absolución del mismo, en cuyo supuesto queda abierta, sin efecto vinculante alguno, la posibilidad que ante esta jurisdicción pueda ejercitarse, exclusivamente como es obvio, la acción civil correspondiente contra la misma persona y probarse en ella que dicha persona fue el autor de los hechos, que indudablemente existieron en la vida real y física".

Por su parte, el Tribunal Constitucional, al desestimar el recurso de amparo interpuesto por el demandado, declaró que el artículo 116 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal "cerraría la vía civil cuando en la penal se declarara la inexistencia del hecho que pudiera dar lugar a aquella acción, pero no cuando la absolución se dictara por la inexistencia de material probatorio suficiente para desvirtuar la presunción de inocencia, que es lo que habría sucedido en este caso, tal como explicitaría con claridad la propia sentencia penal en su primer fundamento. Esta argumentación da pie asimismo a la negación de una contradicción fáctica de la resolución impugnada con la dictada en vía penal, pues aquélla sólo afirmaría, desde la perspectiva que le es propia y con nueva actividad probatoria, lo que en ésta sería objeto de duda."

Y la doctrina de la Sentencia de 7 de julio de 2011 , es recogida con posterioridad en la de 24 de Noviembre de 2011 (recurso de casación número 4914/2008).

Por su parte, la Sentencia de 29 de octubre de 2012 (recurso de casación 3781/2009), razonó en el Fundamento de Derecho Cuarto:

"En la actualidad, las relaciones entre el procedimiento de aplicación de los Tributos, el procedimiento sancionador tributario y el proceso penal se hallan regidas conforme a los artículos 180.1 de la Ley General Tributaria y 32 y 33 del Reglamento General del régimen sancionador tributario, mediante el principio non bis in ídem y el criterio de la preferencia del orden penal por cuanto se ordena la paralización del procedimiento administrativo si los hechos pueden ser constitutivos de un delito contra la Hacienda Pública, y sólo en los casos en los que se dicte el sobreseimiento o el archivo o se pronuncie una sentencia absolutoria podrá continuarse el procedimiento administrativo respetando en todo caso los hechos declarados probados por la resolución judicial.

La antigua Ley General Tributaria consagró igualmente estos principios en el art. 77.6 , al establecer que "En los supuestos en que la Administración Tributaria estime que las infracciones pudieran ser constitutivas de los delitos contra la Hacienda Pública, pasará el tanto de culpa a la jurisdicción competente y se abstendrá de seguir el procedimiento administrativo mientras la autoridad judicial no dicte sentencia firme, tenga lugar el sobreseimiento o archivo de las actuaciones o se produzca la devolución del expediente por el Ministerio Fiscal. La sentencia condenatoria de la autoridad judicial excluirá la imposición de sanción administrativa. De no haberse apreciado la existencia de delito, la Administración Tributaria continuará el expediente sancionador con base en los hechos que los Tribunales hayan considerado probados".

En el mismo sentido también se pronunciaba el art. 66 del Reglamento General de Inspección aprobado por Real Decreto 939/1986, de 25 de Abril .

Varias son, no obstante, las hipótesis que pueden darse en la relación que ha de establecerse entre el proceso penal y el procedimiento administrativo tanto en lo que se refiere a las actuaciones de comprobación

como al expediente sancionador, aunque ahora sólo nos interesa el supuesto de sentencia penal absolutoria con declaración de hechos probados.

Pues bien, 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. En este sentido, cabe recordar la doctrina sentada por el Tribunal Constitucional en su sentencia 77/1983, de 3 de Octubre, en la que se afirma 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".

Esta sentencia deja abierta la posibilidad de calificación diferente de unos mismos hechos como consecuencia de la aplicación de normativas diferentes, ya que lo único que establece, en base al principio non bis in idem es la prohibición de dos sanciones, no la de dos pronunciamientos sobre los mismos hechos.

Idéntica doctrina se contiene en la sentencia del Tribunal Constitucional 158/1985, de 26 de Noviembre, en la que tras invocar la 77/1983, de 3 de Octubre, y 62/1984, de 21 de Mayo, señala que :

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

Asimismo, en los supuestos en que la resolución judicial penal previa se funda en la falta de justificación o prueba, el Tribunal Constitucional llega a admitir la posibilidad de un nuevo enjuiciamiento por otro orden jurisdiccional distinto. (A continuación se cita el ejemplo de la Sentencia del Tribunal Constitucional 59/1996, a que antes nos hemos referido).

En todo caso, la doctrina que acabamos de exponer es la que tradicionalmente viene manteniendo dentro de su ámbito de competencia la Sala de lo Civil de este Tribunal Supremo.

En efecto, valga como ejemplo que en la Sentencia de 2 de noviembre de 1987, resumiendo las consecuencias de una sentencia penal en el proceso civil, se dijo: (Fundamento de Derecho Segundo)

"...B) que, si ha recaído sentencia condenatoria penal y no ha mediado expresa reserva de las acciones civiles, se produce por efecto de la dicha sentencia el efecto consuntivo de las acciones civiles «ex delicto» a que se hace referencia en las Sentencias de esta Sala de 20 de octubre de 1981 y 10 de diciembre de 1985 sin que en un juicio civil subsiguiente quepa subsanar las deficiencias del proceso penal; C) que, aun habiendo mediado la reserva expresa, la sentencia condenatoria de índole penal sólo vincula al juez civil en cuanto describe la actividad calificada de infracción penal y establece la antijuridicidad del hecho y la culpabilidad del reo y la puntualización en cuanto al resultado físico o natural - Sentencia de 27 de marzo de 1982 -; D) que, por el contrario siendo absolutoria la sentencia penal, no existe otra vinculación para el juez civil -Sentencia de 30 de diciembre de 1981 - que la establecida en el párrafo primero del artículo 116 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal cuando aquélla

declaró «que no existió el hecho de que la (acción) civil hubiese podido nacer»; E) que, puesta la sentencia absolutoria y fuera de la concreta excepción acabada de registrar de declaración en ella de la no existencia del hecho, la responsabilidad derivada de los hechos no constitutivos de infracción penal queda encomendada libérrimamente al juez civil quien puede establecer la versión o «factum» que resulte de las pruebas practicadas en el proceso civil según su libre apreciación conforme a las reglas de la sana crítica y sin venir vinculado al relato histórico de la sentencia penal absolutoria. Menos todavía existe tal vinculación en cuanto a la valoración de las conductas, por cuanto la responsabilidad civil «ex delicto» y la extracontractual o aquiliana de los artículos 1902 y siguientes del Código Civil «son especies jurídicas que, expresivas ambas de un principio de culpa, se regulan por normas distintas» - Sentencia de 30 de mayo de 1983 y las que en ella se citan y la de 7 de noviembre de 1985.

Por su parte, la Sentencia de la misma Sala de 11 de enero de 2012 (recurso de casación 2120/2009), referida a sentencias absolutorias, declaró:

"Según la STC 15/2002 , "cuando la Sentencia penal, por haber sido absolutoria, no haya entrado a examinar ni se haya pronunciado sobre las acciones civiles derivadas del hecho enjuiciado en el ámbito criminal, nunca podrá producir efectos de cosa juzgada en el posterior proceso civil, por la sencilla razón de que las acciones civiles quedaron imprejuzgadas. La citada regla sólo sufre una excepción en virtud de lo dispuesto en el art. 116 LECrim , según el cual si la Sentencia penal resultó absolutoria precisamente por declarar que no existió el hecho que fue objeto de enjuiciamiento en el ámbito criminal, este pronunciamiento vinculará positivamente al juez civil que no podrá ya fundar ninguna responsabilidad civil en la existencia del hecho que fue declarado inexistente por la jurisdicción penal" . De esto se seguiría, a su vez, que la absolución fundada en no haberse probado que el acusado fuera autor de los hechos no impide que en un ulterior proceso civil se puedan "valorar las pruebas y apreciar los hechos nuevamente en el plano de la responsabilidad civil, en el que, junto al criterio estricto de la autoría material, pueden utilizarse otros elementos y criterios de imputación (teoría del riesgo, propiedad de las cosas, culpa in vigilando o in eligendo, etc.)" . Y esta doctrina se reitera en la STC 17/2008 para no apreciar cosa juzgada, derivada de una sentencia penal absolutoria, en un ulterior proceso civil sobre reclamación de cantidad, razonándose que si bien la sentencia penal absolvió a la acusada por concurrir la excusa absolutoria de parentesco, condenándola no obstante como responsable civil de una parte de los hechos objeto de acusación, sin embargo había sido absuelta de otros hechos objeto también de acusación, aquellos en lo que se sustentaba la posterior demanda civil, y de tales hechos había sido absuelta por la sentencia penal no con base en su inexistencia sino por no ser constitutivos de ilícito penal."

En el presente caso, la sentencia de la Audiencia Provincial de Asturias de 27 de septiembre de 2007 (absolutoria) declara como hecho probado que en el ejercicio correspondiente al año 2002, CONSTRUCTORA COVADONGA, SA percibió una total de 6.400.000 pesetas (38.464,77 €) que no declaró y que a tal base imponible le corresponde una cuota liquidable de 13.462,67 €, que es la cantidad que debe considerarse defraudada a efectos penales. Pero no excluye que la cantidad defraudada sea mayor, sino que considera que no hay prueba de ello que sea admisible en el proceso penal, remitiéndonos en este punto al resumen que del contenido de la sentencia hemos hecho en el Antecedente Tercero.

Y en cuanto al principio "non bis in ídem", alegado igualmente en la demanda, y que supone la exclusión de que recaiga una doble condena -penal y administrativa- en razón de los mismos hechos, no aparece expresamente establecido en la Constitución, pero resulta indudable su vigencia, al estar íntimamente unido a los de legalidad y tipicidad de las infracciones recogidas en el art. 25.1 de la Constitución , por lo que se impide la dualidad de sanciones penales y administrativas respecto a unos mismos hechos, siempre que las últimas no traten de proteger intereses diferentes a los protegidos en la vía penal. Sin embargo, si bien no existe ese impedimento con carácter general cuando en la vía penal se produce la absolución, pues en este caso se permite y deja libre la apreciación de si existe o no responsabilidad en la administrativa, de distinta naturaleza y menor gravedad que la apreciable en aquella otra, es procedente analizar cada caso y las especiales circunstancias que se dan en el caso que nos ocupa, como se hará, más adelante, para examinar si se ha conculcado o no el principio del non bis in ídem.

Por lo expuesto, y como se ha anticipado, procede estimar el motivo en cuanto a la regularización de la situación tributaria de la entidad contribuyente.

Sexto.

La estimación del motivo, en los términos anunciados, comporta la anulación de la sentencia y la necesidad, impuesta por el artículo 95.2.d) de la Ley de esta Jurisdicción , de que esta Sala resuelva lo que proceda, dentro de los límites en que se plantea la controversia.

Pues bien, pasando a hacerlo así, digamos que tras la cuestión de la vinculación de los hechos declarados probados en sentencia penal absolutoria, la representación procesal de CONSTRUCTORA COVADONGA, S.A., expone en segundo lugar en su escrito de demanda, la impugnación de las conclusiones de la Inspección respecto

de "la regularización de los ingresos por ventas de mi representada mediante la aplicación del régimen de estimación directa de la base imponible", a cuyo efecto distingue igualmente dentro de las que denomina "presuntas cantidades no declaradas" entre los grupos de compradores que manifestaron haber entregado cantidades de dinero entre 1 y 3 millones de pesetas, de las que no habían recibido justificante (recordamos que este grupo estaba compuesto por 37 compradores, según lo expuesto en el Antecedente Primero) y aquellos, respecto de los que la Inspección manifiesta haber comprobado retiradas de dinero de sus cuentas corrientes, en cantidades que oscilaban entre 1.500.000 y 4.500.000 ptas (17 compradores).

En ninguno de los supuestos indicados, se afirma en la demanda, se ha probado la existencia de ingresos dinerarios en las cuentas corrientes u otros activos o pasivos financieros de la actora, que muestren directamente la entrada de dinero en su patrimonio y que no se corresponden con movimientos que hayan sido reflejados convenientemente en sus registros contables, criticándose, respecto del primero de los grupos antes indicados, y por su nulo valor probatorio, la referencia por parte de la Inspección a la entrega a la misma por parte de cinco de los compradores, de fotocopia de una hoja sin membrete, en la que constan sus datos, los de las fincas adquiridas, la cantidad a pagar y la forma de pago, especificándose la que se haría reflejar en escritura y la que no (que se califica con el concepto de "B"); igualmente criticaba que se admitiera que en otros cinco casos, los compradores aportaran fotocopia de un recibí emitido por Gonferco, S.A., entidad con personalidad independiente respecto de CONSTRUCTORA COVADONGA, S.A, afirmándose que, en todo caso, la prueba referida sería de cargo contra la primera de las citadas entidades.

Respecto del segundo grupo de compradores a que antes nos hemos referido, manifiesta la parte actora que el propio actuario afirma que existen una serie de causas que "nos inducen a pensar que se entregaron a Constructora Covadonga" cantidades de dinero por parte de estos compradores, lo que permite concluir que "Está aplicando, por tanto, en este caso, como prueba, una presunción" sin darse los requisitos o presupuestos para la utilización y aplicación de este medio de prueba (artículo 118.2 de la Ley General Tributaria de 1963).

Tras ello, la demanda se centra en la improcedencia de la aplicación del régimen de estimación indirecta, para lo cual argumenta que "si la Administración considera que los métodos seguidos en relación a aquellas operaciones en las que la base imponible se cuantificó de forma directa era suficiente para determinar la base imponible (básicamente un requerimiento a los compradores de viviendas), mi representada se pregunta por qué la Inspección acude tan ligeramente al régimen de estimación indirecta cuando con simples requerimientos a todos los compradores habría podido determinar la base imponible de forma directa".

La disconformidad expresada con la aplicación del régimen de estimación indirecta se extiende, sin perjuicio de ello, al sistema de cálculo aplicado por la Administración, pues "el Actuario no ha tenido en cuenta la existencia de distintos inmuebles, con distintos precios de venta, distintas características, etc, elemento esenciales a los efectos de aplicar el referido régimen de estimación."

Igualmente, se critica que el Actuario haya llevado a la base imponible los ingresos presuntos, considerándolos como ingresos netos, y, por tanto, sin deducción de gastos.

A continuación, la demanda expone la jurisprudencia actual en relación con la improcedencia de la aplicación del régimen de estimación indirecta en supuestos similares y la disconformidad de la actora con la conclusión alcanzada por el TEAC.

Por último, con invocación de la presunción de inocencia, se alega la improcedencia de la imposición de sanción alguna y, en todo caso, de la aplicación de la agravante de ocultación.

Séptimo.

- El Abogado del Estado, en su contestación a la demanda, en segundo lugar, defiende el respeto de la resolución impugnada a los hechos declarados probados por la sentencia penal, exponiendo que el artículo 77.6 de la Ley General Tributaria de 2003, permite que se realice la actuación inspectora, respetando los hechos declarados probados en el proceso penal, "como así ha sido" y añadiendo que la sentencia de la Audiencia Provincial de Oviedo, de 27 de septiembre de 2007, que absuelve al condenado, "explica que no considera como suficiente, en vía penal, la declaración de testigos que no comparecieron en el juicio a ratificar su declaración", criterio éste que aplicación también relación con la cuota defraudada "a efectos penales", por la propia consecuencia de no poder admitir la declaración de testigos que manifestaron haber entregado dinero "negro" al administrador.

En cuanto a la aplicación del régimen de estimación indirecta, tras transcribir el artículo 50 de la Ley General Tributaria de 1963, el Abogado del Estado argumenta que, como consta en el expediente, en la contabilidad de la empresa existían anomalías que impedían la apreciación de la base imponible, que consistían en contradicciones insalvables entre la contabilidad y la realidad de las ventas, sin que se justificaran por la empresa, calificando los hechos, que no solo las declaraciones, de "notorios y evidentes".

En cuanto a las manifestaciones de la demanda, en el sentido de que el dinero retirado de las cuentas corrientes por parte de los compradores se podían destinar a otros fines distintos de los de "entregar la parte de <<dinero negro>> que exigía la empresa", el Abogado del Estado se remite a la sentencia del Juzgado de lo Penal

nº 3 de Oviedo, "donde se explica perfectamente la operativa de la empresa recurrente y la entrega de recibos a los que no alude la sentencia de 27 de septiembre de 2007 , dictada por la Audiencia Provincial de Oviedo, demanda."

Finalmente, afirma el Abogado del Estado que la procedencia del régimen de estimación indirecta "resulta de la sentencia de 27 de septiembre de 2007, dictada por la Audiencia Provincial de Oviedo , cuando indica que éste régimen << puede servir a efectos fiscales >> , rechazando su aplicación en la vía penal, pero permitiendo su aplicación en vía administrativa."

Por último, el Abogado del Estado defiende la procedencia de la sanción y la existencia de ocultación.

Octavo.

- Expuestas las posiciones que las partes demandante y demandada exponen en sus respectivos escritos, anticipamos que esta Sala confirma el resultado obtenido por aplicación del régimen de estimación directa en los dos grupos de compradores respecto de los cuales la Inspección llevó a cabo tareas de información y comprobación.

En efecto, la apreciación conjunta de las circunstancias concurrentes en el primer grupo de compradores a que se hace referencia en el Antecedente Tercero (37), esto es el propio número, ya significativo de por sí, la coincidencia de declaraciones en cuanto a haberseles exigido "sobreprecio" y la aportación de justificante bancario acreditativo de haber retirado cantidades que oscilaban entre 1 y 3 millones de pesetas, permite llegar a la conclusión de que existió el pago de cantidades que excedían de las señaladas en escritura pública de venta.

En cuanto al segundo grupo de compradores, compuesto por 17 de ellos, es cierto que por los mismos no se aceptó el pago de "sobreprecio", pero en cambio, si existen datos suficientes para obtener la conclusión la existencia del mismo y de su entrega a CONSTRUCTORA COOVADONGA, S.A., vía presunción del artículo 118.2 de la

En efecto, tales datos son: 1º) en la fecha del contrato privado de compraventa de la vivienda o unos días antes o después, los compradores retiraron de sus cuentas cantidades que oscilaban entre 1.500.000 y 4.500.000 ptas; 2º) dicha retirada de fondos tenía carácter excepcional en la práctica totalidad de los compradores, dentro del plazo de tres o cuatro años que la Inspección tuvo acceso a las cuentas; 3º) pese a ello, los compradores manifestaron no recordar el destino de los fondos extraídos de las cuentas de una cuantía tan significativa como la antes indicada.

Frente a todo lo anterior no puede oponerse que las cantidades no constan ingresadas en las cuentas de CONSTRUCTORA COOVADONGA, S.A. ni figuran en sus estados contables, porque lo que queda demostrado es la entrega de "sobreprecio" y aquellas circunstancias son solo consecuencias derivadas de la actitud posterior de la entidad vendedora que trata de ocultar dicha entrega mediante su no paso por su cuenta corriente y su no reflejo en la contabilidad inspeccionada.

Expuesto lo anterior, pasamos a resolver las alegaciones en relación con la aplicación del régimen de estimación indirecta en el caso de los restantes 146 compradores, para lo cual debemos comenzar señalando que el artículo 48 de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria , establece:

"La determinación de las bases tributarias en régimen de estimación directa corresponderá a la Administración y se aplicará sirviéndose de las declaraciones o documentos presentados, o de los datos consignados en libros y registros comprobados administrativamente."

En cambio, el artículo 50 de la misma Ley señala que "Cuando la falta de presentación de declaraciones o las presentadas por los sujetos pasivos no permitan a la Administración el conocimiento de los datos necesarios para la estimación completa de las bases imponibles o de los rendimientos, o cuando los mismos ofrezcan resistencia, excusa o negativa a la actuación inspectora o incumplan sustancialmente sus obligaciones contables, las bases o rendimientos se determinarán en régimen de estimación indirecta utilizando para ello cualquiera de los siguientes medios:(...)".

En este régimen de estimación, la Administración puede utilizar una serie de medios, como el propio artículo 50 recoge, que se caracterizan por la atribución a la Administración de un cierto margen de apreciación de datos y antecedentes, así como para la utilización de los elementos indiciarios, además de la facultad de valoración de signos, índices o módulos que permitan determinar la base imponible.

El carácter subsidiario de este régimen exige no sólo la justificación de que procede hacer uso de él en un procedimiento concreto, atendidas la grave deficiencia en la llevanza de la contabilidad o la consiguiente imposibilidad o dificultad grave de conocer la situación tributaria del sujeto pasivo, sino que, además, se precisa la motivación de los elementos de estimación concretamente empleados, en cada supuesto, en orden a la determinación de la base imponible.

En coherencia con lo establecido en estos preceptos, el art. 64.1 del Real Decreto 939/1986, de 25 de abril, por el que se aprueba el Reglamento General de la Inspección de los Tributos, dispone que "el régimen de estimación indirecta de bases tributarias será subsidiario de los regímenes de determinación directa o estimación objetiva singular de bases, así como del régimen de estimación objetiva singular de cuotas en el Impuesto sobre el Valor Añadido, y se aplicará cuando la Administración no pueda conocer los datos necesarios para la estimación completa de las bases imponibles o de las cuotas o rendimientos por alguna de las siguientes causas: (...)

a) Que el sujeto pasivo o retenedor no haya presentado sus declaraciones o las presentadas no permitan a la Administración la estimación directa u objetiva de las bases o rendimientos.

b) Que el sujeto pasivo o retenedor ofrezca resistencia, excusa o negativa a la actuación inspectora.

c) Que el sujeto pasivo o retenedor haya incumplido sustancialmente sus obligaciones contables. (...)"

Entre los supuestos legales en los que "se entiende que existe incumplimiento sustancial de las obligaciones contables", el apartado 2, del citado art. 64, menciona el caso del apartado c), esto es, "cuando los registros y documentos contables contengan omisiones, alteraciones o inexactitudes que oculten o dificulten gravemente la exacta constatación de las operaciones realizadas"

En general, la base en la que se asientan los supuestos de este apartado hace referencia al anormal comportamiento contable del sujeto pasivo que provoca la utilización por parte de la Administración de medios y criterios tendentes a averiguar o estimar, lo más fiablemente posible, la situación tributaria del contribuyente.

Expuesto en lo que interesa el régimen de estimación indirecta de la base imponible, y remitiéndonos a lo expuesto en el Antecedente Primero, señalemos que en el presente caso, el conjunto probatorio aportado por la Inspección ha permitido poner de relieve la existencia de cantidades pagadas por los compradores de 54 viviendas (37+17) que deberían haberse contabilizado por la sociedad recurrente como mayor ingreso, trasladándose al resultado contable y declarándose en el Impuesto de Sociedades del ejercicio 2002.

Por tanto, existe un incumplimiento sustancial de las obligaciones contables que justifica la aplicación del régimen de estimación indirecta de la base imponible (artículo 50 de la Ley 230/1963 y 64.2.d) del Reglamento de Inspección, aprobado por Real Decreto 939/1986.

Debe aclararse que el número de 54 compradores (37+17), representa el 27% de total de ventas (200) y resulta suficiente para considerar razonablemente que en el resto de los casos ha concurrido la existencia de sobreprecio en las compraventas, que no ha sido incorporado a la contabilidad de la empresa.

Ciertamente que la aplicación del régimen de estimación indirecta exige no solo la existencia de anomalías contables, sino que es necesario que a consecuencia de ellas se oculten o dificulte gravemente la exacta comprobación de las operaciones realizadas. Y esta es una circunstancia que concurre en el presente caso, en el que ha quedado constatado el hecho del cobro de "sobreprecio" no reflejado en contabilidad, sin que por otra parte, ni la Inspección pudiera disponer de documentos que permitieran una exacta cuantificación de la base imponible ni contara con la colaboración plena y eficaz de todos los compradores.

Y en cuanto al método utilizado por la Inspección también cumple con los principios que rigen la estimación indirecta.

En efecto:

-Se halla la medida ponderada de los 54 casos investigados, que determina la cifra de 2.236.481 ptas.

-Se parte de que las cantidades exigidas en los 54 casos investigados oscilan entre 1 y 4,5 millones de pesetas, y tras analizar los cinco supuestos en los que se repite la cifra de sobreprecio (1.000.000 en 3 ocasiones, 1.500.000 en seis, 2.000.000 en seis, 2.500.000 en 19 y 3.000.000 en seis ocasiones -se llega a una media ponderada de 2.237.500 ptas y a una media ponderada del total de la muestra, de 2.236.481 ptas. (ha de resaltarse que las cantidades indicadas corresponden a 40 compradores y que la cifra que más se repite es 2.500.000 ptas.- 19 ocasiones).

-Es importante señalar que no fija como media ponderada la que resulta de lo anterior, sino que reduciendo su fijación a la que resulta de los compradores que reconocieron expresamente la entrega de cantidades, aquella desciende a 2.217.730 ptas.

-Pero todavía más, con criterio de prudencia, se fija la media de 2.200.000 ptas., que cubre las deficiencias que pueden derivarse de las distintas calidades y ubicación de las promociones.

Por otra parte, la Inspección no deduce gastos porque se entiende que el importe de los mismos ha sido ya deducido en su declaración anual y no se ha demostrado la existencia de gastos adicionales, correspondiendo la carga de la prueba en este punto al obligado tributario.

Noveno.

De lo dicho, como ya se adelantó, procede estimar el recurso de casación interpuesto por el Sr. Abogado del Estado en cuanto a la regularización de la situación tributaria de la parte recurrida llevada a cabo por la

Inspección y desestimar la demanda de la parte actora. No obstante no puede prosperar el recurso de casación en cuanto a la sanción impuesta atendidas las singularidades que concurren en el caso concreto que nos ocupa, y que pasamos a examinar.

El principio del non bis in idem, como tantas veces se ha dicho, contiene dos manifestaciones, la imposibilidad de ser sancionados el responsable dos veces por una misma infracción existiendo identidad de sujeto, hecho y fundamento, y la imposibilidad de seguirse dos procedimientos distintos por un mismo hecho. Recordemos que en dicho sentido se pronunció muy tempranamente el Tribunal Constitucional en su Sentencia 77/1983, "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 procedimiento, y en cada uno de ellos ha de producirse un enjuiciamiento y una calificación de unos mismos hechos, el enjuiciamiento y la calificación que en el plano jurídico puedan producirse, se hagan con independencia, si resultan de la aplicación de normativa diferente, pero que no puede 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".

El que "unos mismos hechos no pueden existir y dejar de existir para los órganos del Estado", conlleva, como ha puesto de manifiesto el mismo Tribunal Constitucional, "un efecto positivo, de manera que lo declarado por sentencia firme constituye una verdad jurídica y un efecto negativo que determine la imposibilidad de que se produzca un nuevo pronunciamiento sobre el tema". Cuestión sobre la que se ha pronunciado este Tribunal Supremo en numerosas ocasiones, entre otras en su Sentencia de 27 de abril de 2006 (rec. cas. en interés de ley núm. 13/2005) "[l]a cosa juzgada material produce una doble vinculación: de una parte, negativa o excluyente, obligando al órgano judicial a declarar inadmisibile el proceso cuando advierte que el objeto de éste coincide o es jurídicamente idéntico a lo resuelto en sentencia firme en un proceso anterior; y, de otra, positiva o prejudicial, por la que, si el segundo proceso es sólo parcialmente idéntico a lo decidido en el primero, la decisión de aquél no podrá, sin embargo, contradecir lo definitivamente resuelto en éste. Dicho en otros términos, el órgano judicial del proceso posterior, en el caso de que formen parte de su "thema decidendi" cuestiones ya decididas en sentencia firme anterior deberá atenerse al contenido de dicha sentencia, sin contradecir lo dispuesto en ella, sino tomándola como punto de partida".

Lo cual, trasladado al ámbito que nos ocupa significa que una vez conocida y resuelta un asunto por un órgano judicial previamente a la que lo haga un órgano administrativo, este viene obligado a respetar la base fáctica determinada por aquel y la cosa juzgada derivada del pronunciamiento judicial.

Hemos de recordar la legislación aplicable al caso que por razones temporales eran, de la antigua LGT, su artº 77-6 :

"En los supuestos en que la Administración tributaria estime que las infracciones pudieran ser constitutivas de los delitos contra la Hacienda Pública, pasará el tanto de culpa a la jurisdicción competente y se abstendrá de seguir el procedimiento administrativo mientras la autoridad judicial no dicte sentencia firme, tenga lugar el sobreseimiento o archivo de las actuaciones o se produzca la devolución del expediente por el Ministerio Fiscal. La sentencia condenatoria de la autoridad judicial excluirá la imposición de sanción administrativa. De no haberse apreciado la existencia de delito, la Administración tributaria continuará el expediente sancionador con base en los hechos que los Tribunales hayan considerado probados".

Y el artº 66-2 del Reglamento de la Inspección de los Tributos, que disponía:

"Si los hechos pudieran ser constitutivos del delito previsto en el artículo 349 del Código Penal, la Inspección hará constar en diligencia los hechos y circunstancias determinantes a su juicio de la posible responsabilidad penal.

Si el presunto delito se hallase tipificado en el artículo 350 bis del Código Penal, la Inspección dictará, en su caso, los actos de liquidación que procedan, pero se abstendrá de iniciar el procedimiento para la imposición de sanciones por infracciones simples constituidas por los mismos hechos. La Inspección se limitará a hacer constar en diligencia tales hechos o circunstancias.

La sanción de la Autoridad Judicial excluirá la imposición de sanción administrativa practicando únicamente la Inspección las liquidaciones que procedan en base a los hechos que los Tribunales hayan considerado probados, incluyendo los intereses de demora por el tiempo transcurrido entre la finalización del plazo voluntario de pago y el día en que se practiquen las liquidaciones.

Si la Autoridad Judicial no apreciase la existencia de delito, la Inspección continuará el expediente en base a los hechos que los Tribunales hayan considerado probados. Para ello, la Inspección dictará, las liquidaciones que procedan, incluyendo la sanción correspondiente, o bien iniciará el expediente para la imposición de sanción por infracción simple".

Por otro lado el artº 137.2, de la Ley 30/1992 prevé que "los hechos declarados probados por resoluciones judiciales penales vincularán a las administraciones públicas respecto de los procedimientos sancionadores que sustancie" ; exigiendo además que concurra dos requisitos propios del concepto de cosa juzgada, "no podrán sancionarse los hechos que hayan sido sancionados penal o administrativamente, en los casos en que se aprecie identidad de sujeto, hechos y fundamentos".

Resulta palmario que existen supuestos en los que unos mismos hechos pueden ser constitutivos de delitos y de infracciones administrativas, o como en este caso, tributarias. En cuyo caso de concurrir las identidades de sujeto, hecho y fundamento, el pronunciamiento absolutorio con declaración de hechos probados en sede penal, excluye un pronunciamiento condenatorio en vía administrativa por prohibirlo el principio non bis in idem.

El delito fiscal y algunas manifestaciones de las infracciones tributarias tienen como acción rectora la de defraudar a la Hacienda Pública mediante la falta de ingreso de la suma correspondiente, son conductas ontológicamente iguales con las que se pretende proteger el mismo bien jurídico, sin otra diferencia más que el importe de lo defraudado supere el límite fijado legalmente de 120.000 euros, que constituye elemento objetivo del delito; en definitiva, la diferencia la marca la gravedad de la conducta en atención al resultado -a veces también el elemento subjetivo-. En el supuesto que contemplamos la infracción castigada, artº 79.a) de la LGT , antigua, "Dejar de ingresar dentro de los plazos reglamentarios señalados la totalidad o parte de la deuda tributaria", -dejando aparte el elemento subjetivo, pues en el ámbito tributario cabría por simple negligencia su castigo-, objetivamente responde a los mismos presupuestos exigidos en el ilícito penal, artº 305.1 del CP .

En el caso que nos ocupa, la jurisdicción penal intervino en atención a los mismos hechos constitutivos de la base fáctica que dio lugar al inicio de actuaciones inspectoras y que, por la gravedad de la conducta y su presumible resultado, fueron remitidas al orden penal por la Administración Tributaria. Resulta evidente, pues, que la jurisdicción penal enjuició los mismos hechos base de la actuación inspectora, y no apreció la existencia de delito, pero no lo apreció porque, como según reza la relación de hechos probados, " En el ejercicio correspondiente al año 2002, Constructora Convadonga S.A. percibió un total de 6.400.000 pesetas (38.464,77 E) que no declaró y, a tal base imponible le corresponde una cuota liquidable de 13.462,67 E, que es la cantidad que debe considerarse defraudada a efectos penales" , hay, pues, una declaración del orden penal, en el ejercicio del ius puniendi, que categóricamente se pronuncia teniendo por probado que la cifra defraudada asciende a la suma de 13.462,67 euros; no se ha apreciado la existencia de delito, la sentencia penal es absolutoria, y aún cuando no podamos compartir con la Sala juzgadora sus reticencias sobre la virtualidad del régimen de estimación indirecta para condenar penalmente, lo cierto es que la Sentencia contiene una relación de hechos probados, los referidos, a los que ha de estarse, y dichos hechos son los que han de servir de base a la Administración Tributaria en el ejercicio de su potestad sancionadora, dentro de la manifestación única del ius puniendi estatal, que le corresponde. Por lo tanto, si el órgano judicial ha enjuiciado el ilícito perseguido, y declara que no es delito porque el mismo no alcanza la suma de 120.000 euros, dicha declaración vincula a la Administración, por lo que sólo puede perseguir y castigar dicho ilícito, que es el mismo ya enjuiciado en sede jurisdiccional, en base a los hechos tenidos por probados por el órgano judicial, esto es, por la suma defraudada ascendente a 13.462,67 euros, pues de lo contrario se conculcaría el principio non bis in idem en los términos contemplados y se conculcaría el principio de cosa juzgada positiva, puesto que abarcar como base imponible y cuota defraudada la totalidad de la suma resultante de la regularización llevada a cabo es desconocer lisa y llanamente el pronunciamiento judicial que expresamente determinó acabadamente tras su enjuiciamiento hasta dónde alcanzaba el ilícito reprochado, determinando delimitadamente el margen en el que podía actuar la Administración Tributaria.

Lo cual debe llevarnos a confirmar la sentencia impugnada en cuanto anula la sanción impuesta, sin perjuicio, claro está, de la potestad que cabe a la Administración Tributaria dentro de los límites señalados.

Décimo.

No ha lugar a la imposición de costas en este recurso de casación ni en la instancia.

En su virtud, en nombre de su Majestad el Rey y en el ejercicio de la potestad de juzgar que, emanada del pueblo español, nos confiere la Constitución

FALLAMOS

Primero.

Que debemos estimar y estimamos parcialmente el presente recurso de casación, número 3850/2012, interpuesto por el Abogado del Estado, en la representación que legalmente ostenta de LA ADMINISTRACION GENERAL DEL ESTADO , contra la Sentencia de la Sección Segunda, de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, de 21 de junio de 2012, dictada en el recurso contencioso-administrativo

número 375/2009 , la que se casa y anula respecto en exclusividad a la liquidación, confirmando su pronunciamiento sobre la sanción impuesta. Sin costas.

Segundo.

Que debemos desestimar y desestimamos el recurso contencioso-administrativo número 375/2009 respecto de la liquidación impugnada, confirmando la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 23 de julio de 2009 y los actos de los que trae causa sólo en cuanto a la liquidación. Sin costas

Así por esta nuestra sentencia, que deberá insertarse en la Colección Legislativa, definitivamente juzgando, lo pronunciamos, mandamos y firmamos Manuel Vicente Garzon Herrero Emilio Frias Ponce Joaquin Huelin Martinez de Velasco Jose Antonio Montero Fernandez Manuel Martin Timon

VOTO PARTICULAR

FECHA:20/11/2014

VOTO PARTICULAR Que formula el Excmo. Sr. D. Manuel Martin Timon a la sentencia de 20 de noviembre de 2014, dictada en el recurso de casacion 3850/2012 y al que se adhiere el Excmo. Sr. D. Emilio Frias Ponce.

Ante todo, manifiesto mi total y absoluta conformidad con el contenido de la sentencia dictada, hasta la finalización del Fundamento de Derecho Octavo.

No puede ser de otra manera, por cuanto hasta el límite expresado, la sentencia coincide literalmente con el proyecto que presenté a deliberación de la Sección y que mereció la aprobación de la misma, con la única excepción de una referencia a la estimación del motivo "en cuanto a la regularización de la situación tributaria de la entidad contribuyente", contenida en el Fundamento de Derecho Quinto "in fine" y la consecuencia que se extrae de ello y que se expresa en el inicio del Fundamento de Derecho Sexto.

En consecuencia, solo expreso mi respetuoso disenso con la decisión mayoritaria, en relación con la argumentación contenida en el Fundamento de Derecho Noveno, ya que la propuesta que formulé y que ya adelanto, suponía la confirmación de la sanción, quedó en minoría, razón por la que fui sustituido en la función de Ponente, según lo previsto en el artículo 206 de la Ley Orgánica 6/1985, de 1 de julio del Poder Judicial .

Sin embargo, con la finalidad de facilitar la lectura y entendimiento de este Voto particular, sin necesidad de acudir a los hechos reflejados en la sentencia, me parece oportuno recogerlos también aquí:

1º.- En el procedimiento de comprobación del Impuesto de Sociedades, del ejercicio 2002, de la promotora Construcciones Covadonga, S.A. y más precisamente en relación con los ingresos de dicha entidad, como consecuencia de la venta de 200 viviendas que componían la denominada "Promoción Económicos Uno", la Inspección citó a los compradores de 60 de ellas, formulando requerimientos de información o requiriéndoles los contratos y demás documentación, en relación con la deducción por adquisición de vivienda en IRPF.

El resultado de la actuación inspectora fue el siguiente:

-Los compradores de 37 de las viviendas indicadas manifestaron haber entregado a Constructora Covadonga, S.A., entre los años 1999 a 2000, cantidades de dinero que oscilaban entre 1 y 3 millones de pesetas, sin haber recibido justificante y que suponían un exceso sobre las reflejadas como precio, tanto en el contrato privado de venta, como en la posterior escritura pública. En todos estos casos, los compradores aportaron justificante bancario de la retirada de dinero que dijeron haber entregado a la constructora.

En cinco casos, los compradores entregaron a la Inspección fotocopia de una hoja sin membrete que les fue entregada por la Constructora, en la que, de forma manuscrita constan sus datos, los de los predios adquiridos, la cantidad a pagar y la forma de pago, siendo de señalar que en la cantidad total a pagar figura la cifra total a abonar, con especificación de la que iría en escritura y la que no, calificándose con el concepto "B". En otros casos, se testificó haberse entregado una hoja similar, pero sin aportarla, por manifestarse haberse perdido.

En otros cinco casos, los comparecientes aportaron fotocopia de un recibí que les fue entregado cuando pagaron todo o parte de la cantidad exigida en exceso, exigiéndose su devolución en el momento de la firma del contrato privado, lo que se hizo previa obtención de fotocopia ahora aportada.

El recibí estaba emitido con el membrete de Gonferco, S.A., figurando en uno de ellos un sello de Constructora Covadonga, S.A.; en otro, un sello de Goncesco, S.A. y el resto sin sello (el actuario daba cuenta de que Gonferco, S.A. y Goncesco, S.A. son sucesivas denominaciones de la misma sociedad, formando parte del Grupo de sociedades Goncesco, Grupo, S.L. del que es socio y administrador D. Raimundo . También se informa

que operativa real de las sociedades es que Constructora Covadonga, S.A. actúa como promotora inmobiliaria y Goncesco como constructora de las promociones, siendo éste el nombre comercial más conocido).

En todo caso, y siempre según el informe del actuario, la suma de las cantidades que los 37 compradores de viviendas manifestaron haber entregado a Constructora Covadonga, S.A., y que suponían un exceso sobre las declaradas por las ventas, ascendía a 83.106.000 ptas. (449.477,12€), que deberían haber sido declaradas por la sociedad, como ingresos del ejercicio 2002, a efectos del Impuesto de Sociedades y como base imponible del IVA, en el ejercicio en que se percibieron.

Lo expuesto, suponía que al ascender la cuota no ingresada por Impuesto de Sociedades a 29.087.100 ptas. (174.816,99 €), se superaba el límite de 120.000 € previsto para la tipificación del delito fiscal previsto en el artículo 305 del nuevo Código Penal .

Respecto de 17 compradores del grupo de 60 antes indicado, se comprobó que en la fecha del contrato privado de compraventa o unos días antes o después, se había retirado dinero de sus cuentas corrientes por cantidades que oscilaban entre 1.500.000 y 4.500.000 ptas., habiéndose requerido a los compradores para que justificaran el destino de los fondos, pero contestando o bien no recordar dicho destino o que se emplearon en gastos corrientes de la actividad diaria o gastos específicos de uno u otro tipo, pero sin que pudieran justificarlo. Hay que señalar, se indicaba en el informe que "en la práctica totalidad de los casos estas retiradas de fondos en efectivo tiene un carácter excepcional dentro de los movimientos habituales de las cuentas, esto es, no se producen en los tres o cuatro años en que esta Inspección ha tenido acceso a las cuentas, retiradas de cantidades en efectivo de la importancia de las que aquí se tratan, razón por la que entendemos deberían acordarse de su destino o dejar algún rastro su gasto, causas todas ellas que nos inducen a pensar que se entregaron a Constructora Covadonga y que, por el motivo que sea, no quieren reconocerlo. Ocho de estos requerimientos fueron representados por D. Felix Fernández Sevilla".

La cantidad correspondiente a estos compradores asciende a 39.713.950 ptas. (238.685,65 €).

- Respecto del resto de compradores, esto es 146, debía determinarse la base imponible mediante el régimen de estimación indirecta, fijándose para cada uno de ellos un sobreprecio de 2.200.000 ptas. (13.222,27€), lo que supone una base imponible de 321.200.000 ptas. (1.030.450,88€) y una cuota de 112.400.000 ptas. (934.014,78€).

Por ello, se entendía que las base imponible no declarada ascendía a 444.019.950 ptas. (2.668.613,95€) y las cuotas tributarias defraudadas a 155.406.983 ptas. (934.014,78€).

2º.- A la vista de los datos comprobados, la Administración Tributaria remitió el expediente al Ministerio Fiscal, al considerar que la conducta del obligado tributario podría ser constitutiva de delito, quedando desde ese momento suspendido el procedimiento de regularización.

3º.- El Juzgado de lo Penal nº 3 de Oviedo, en el Procedimiento Abreviado 185/06, dictó sentencia condenatoria, pero recurrida en apelación, fue revocada por la de la Audiencia Provincial de Asturias. Sin embargo, recurrida en apelación la sentencia dictada, fue revocada por la absolutoria de la Audiencia Provincial de Asturias (Sección Segunda), de fecha 27 de septiembre de 2007 que, en el Tercero de los Antecedentes, declaró:

"Se aceptan los antecedentes de hecho de la sentencia apelada y, respecto de la DECLARACIÓN DE HECHOS PROBADOS, únicamente su primer párrafo, que reza como sigue: " Raimundo , mayor de edad y sin antecedentes penales, en el ejercicio impositivo correspondiente a la anualidad de 2002, venía desempeñando la representación legal como administrador único de la empresa constructora Covadonga S.A., con NIF A-33076365: Raimundo , figura igualmente como socio y administrador de GONFERCO, S.A., que en el año 1996 pasó a denominarse GONCESCO, S.A. integrándose a partir del año 2003, junto con otras sociedades en el grupo empresarial GONCESCO GRUPO, S.L. en el que, el mismo desempeñaba igual cargo de administrador. Construcciones Covadonga, lleva a término en el año 2002 una promoción inmobiliaria "Económicos Uno" lo que supuso para la misma la suscripción de 200 contratos de venta a distintos compradores, señalándose un precio total de 4.063.563,378 ptas. (24.522.407,77 euros) que se reflejó en el impuesto de sociedades presentado por dicha empresa en el referido año impositivo -ejercicio 2002- declarándose una base impositiva de 4.837.233.69 euros y una cuota tributaria de 1.693.031,79 euros".

Los restantes hechos que se declaran probados se sustituyen por los siguientes: En el ejercicio correspondiente al año 2002, Constructora Covadonga, SA percibió una total de 6.400.000 pesetas (38.464,77 €) que no declaró y, a tal base imponible le corresponde una cuota liquidable de 13.462,67 €, que es la cantidad que debe considerarse defraudada a efectos penales."

4º.- Devuelto el expediente a la Administración Tributaria, la Inspección formalizó dos actas:

- El Acta de conformidad nº NUM000 , en la que se incorporaba a la base declarada en el Impuesto de Sociedades la cantidad de 38.464,77 €, aceptada por el contribuyente y que suponía una cuota a ingresar de 13.462,67 €.

La cantidad aceptada como base respondía al fallo de la sentencia absolutoria de la Audiencia Provincial de Oviedo.

El Acta de disconformidad, nº NUM001 , en la que se reflejaba la anterior y en la que se regularizaba la situación tributaria correspondiente al ejercicio 2002 del Impuesto de Sociedades, tanto por estimación directa como por estimación indirecta, dando lugar a una liquidación por Impuesto de Sociedades, del ejercicio 2002, con deuda tributaria de 1.153.344, 73€ , así como acuerdo sancionador, por importe de 600.378,38€.

Así pues, y sin perjuicio de lo que más detalladamente expondré, me permito ya, inicialmente, llamar la atención acerca de que la Inspección respetó la declaración de hechos probados, sin perjuicio de resolver conforme a normas administrativas, respecto de hechos no probados o no declarados como tales.

Y ahora sí, expongo ya las razones de mi discrepancia:

Primera. - Es sabido que las sentencias penales absolutorias, cuando declaran que no existió el hecho que dicho lugar a la formación de la causa, cierran el paso igualmente a cualquier actuación judicial o administrativa (ex artículo 116 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal , que dispone que "La extinción de la acción penal no lleva consigo la de la civil, a no ser que la extinción proceda de haberse declarado por sentencia firme que no existió el hecho que la civil hubiese podido nacer"). Al supuesto indicado hay que añadir, como vamos a indicar inmediatamente, el del que la sentencia penal declare que una persona no fue el autor de un determinado hecho.

En efecto, como con gran claridad expone la Sentencia de la Sala Primera de lo Civil de este Tribunal Supremo, de 28 de noviembre de 1992 (recurso de casación 1601/1989 . F.J.Tercero):

"En plena concordancia con lo preceptuado en el art. 116 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal , la jurisprudencia de esta Sala tiene reiteradamente declarado (SS. 4-2-1976 , 3-2-1982 , 15-2-1982 , 13-5-1985 , 4 noviembre y 22 diciembre 1986 y 19-10-1990 , entre otras) que las sentencias penales absolutorias solamente vinculan a la Jurisdicción Civil cuando declaren que no existió el hecho de que la civil hubiese podido nacer. Dentro de la expresada doctrina jurisprudencial, con el referido efecto vinculante, ha de entenderse comprendido no sólo el claro supuesto de la inexistencia del hecho en la vida real o física (no acaecimiento del mismo), así declarado expresamente por la sentencia penal absolutoria, sino también cuando ésta declara categóricamente probado que una persona determinada no ha sido el autor del mismo, pues respecto de ésta (desde del punto de vista de su autoría) ha de entenderse también, a los efectos que aquí nos ocupan, que el hecho no ha existido, pero la expresada doctrina no es aplicable cuando la sentencia penal, admitiendo la existencia del hecho y sin excluir categóricamente la posibilidad de que una persona haya podido ser la autora del mismo, declara que no existen en el proceso las pruebas concluyentes, categóricas e inequívocas de la referida autoría, que permitan pronunciar una condena penal contra ella, por lo que, en aplicación del principio «in dubio pro reo», hoy constitucionalizado por el de «presunción de inocencia» (art. 24 de nuestra Carta Magna), ha de inclinarse por la absolución del mismo, en cuyo supuesto queda abierta, sin efecto vinculante alguno, la posibilidad de que ante esta Jurisdicción pueda ejercitarse, exclusivamente como es obvio, la acción civil correspondiente contra la misma persona y probarse en ella que dicha persona fue el autor de los hechos, que indudablemente existieron en la vida real y física."

En la Sentencia de referencia queda claramente indicado, que la vinculación de lo decidido en sentencia penal y la aplicación del principio de cosa juzgada, tiene lugar en los casos en que en ella se declara que no existió el hecho o, de forma categórica, que una determinada persona no fue el autor del mismo. Pero ese efecto vinculante y de cosa juzgada no se produce cuando la absolución en sentencia penal se produce ante la falta de prueba o por aplicación del principio de presunción de inocencia.

En el Fundamento de Derecho Quinto. 3 de la Sentencia de la que discrepo, se recoge el contenido de la Sentencia del Tribunal Constitucional 59/1996, de 15 de abril , en la que se declara que el artículo 116 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal "cerraría la vía civil cuando en la penal se declarara la inexistencia del hecho que pudiera dar lugar a aquella acción, pero no cuando la absolución se dictara por la inexistencia de material probatorio suficiente para desvirtuar la presunción de inocencia..."

Pues bien, la sentencia dictada por la Audiencia Provincial de Oviedo, en el rollo 169/07 :

1º. - Acepta de los hechos declarados probados por el Juzgado de lo Penal nº 3 de Oviedo el de que CONSTRUCCIONES COVADONGA, S.A. llevó a cabo en el año 2002, la promoción denominada "Economicos Uno", lo que supuso la suscripción de 200 contratos de venta a distintos compradores, señalándose un precio total de 4.063.563,378 ptas. (24.522.407,77 euros), que se reflejó en la declaración del Impuesto de Sociedades del ejercicio antes referido, en el que se declaró una base impositiva de 4.837.233,69 euros.

Por tanto, es también hecho probado, que Construcciones Covadonga, S.A., en el año 2002, vendió 200 viviendas, pertenecientes a la Promoción "Económicos Uno".

2º.-Sustituye el resto de hechos declarados probados por el siguiente:

"En el ejercicio correspondiente al año 2002, Constructora Covadonga, S.A. percibió una total de 6.400.000 pesetas (38.464,77 €) que no declaró y a tal base imponible le corresponde una cuota liquidable de 13.462,76 €, que es la cantidad que debe considerarse defraudada a efectos penales."

Conviene insistir acerca de que la sentencia tiene signo absolutorio por cuanto, tras poner de relieve que en el plenario solamente depusieron 6 compradores (ante la Inspección 37 habían confesado haber pagado sobreprecio, aportando justificación de la extracción de dinero de sus cuentas y de los pagos efectuados), de los cuales la mitad rectificó las declaraciones llevadas a cabo ante la Inspección (que dicho sea de paso había examinado a 54), se ve obligada a concluir que "a resultas de todos ellos sólo cabe tener por probado que Construcciones Covadonga, S.A. percibió un total de 6.400.000 ptas. (38.464,77€) que no declaró y a tal base imponible le corresponde una cuota de 13.462,67 €, cantidad que resulta irrelevante a efectos punitivos, a tenor de los dispuesto en el artículo 305 del Código Penal."

Con lo expuesto, hubiera sido suficiente para fundamentar la sentencia absolutoria, pero la Sala sentenciadora, tras hacer referencia a la declaración de un inspector de Hacienda (que declaró no recordar la única inspección que hizo, la de D^a Isidora), manifiesta que "ya en nuestra sentencia nº 152/99, de 4 de marzo , se expresaba que, al menos en la valoración de las periciales, debe aplicarse al reo el beneficio de la duda para aquilatar la defraudación efectivamente acreditada, determinada por el método de estimación directa, porque las presunciones como prueba de sobra es sabido la desconfianza con que son miradas en derecho penal, sin necesidad de acudir a la conocidísima doctrina tanto del Tribunal Supremo como del Tribunal Constitucional sobre la prueba indiciaria, puesto que el régimen de estimación indirecta previsto en la Ley General Tributaria puede servir a efectos fiscales, pero es más que dudoso que pueda aplicarse al proceso penal "mutatis mutandis", en particular si se dispone de otras pruebas más fiables y, si nos atenemos a los hechos que en esta instancia se declaran probados, resulta manifiesto que ha habido infracción del principio de presunción de inocencia (art-24 C.E .), al estimar que la cantidad defraudada ascendía a la suma de 38.466,77€, en cuanto por probada sólo cabe tener la defraudación ascendente a la suma de 13.462,67€ que, como se dijo queda fuera del ámbito punitivo".

Pero todavía más: la sentencia se siente obligada a declarar que "con arreglo al art.11.1 de la Declaración Universal de los Derechos Humanos , toda persona tiene derecho a que se presuma de su inocencia mientras no se pruebe su culpabilidad, lo que literalmente se reitera en el art. 14.7 de Pacto Internacional de los Derechos Civiles y Políticos y con modificación intrascendentes, (<<hasta que su total culpabilidad haya sido legalmente declarada>>), por el art.6.2 del Convenio Europeo para la Protección de los Derechos Humanos y de las Libertades Fundamentales; y por ello, la carga de la prueba de la existencia del hecho y la intervención en él del acusado incumbe o corresponde siempre a la parte acusadora; y así lo declara una reiterada y constante doctrina jurisprudencial del Tribunal Constitucional, Ss entre muchas, 31/1981 , 107/1963 , 146/986, 150/1989 , 134/1991 , 303/1993 y 76/1994 y de esta Sala, Ss, por todas, 721/1994 y 636/1994 "

Y sin otro comentario, también indicamos que la sentencia concluye del siguiente modo:

"A mayor abundamiento, también protegería al acusado el beneficio de la duda (principio pro reo), que no tiene la menor conexión con el que se acaba de citar ni menos cabe amalgamarlos, en tanto en cuanto que el que ahora se estudia supone tan solo un principio auxiliar que se ofrece al juez a la hora de valorar la prueba, en el sentido de que si la practicada no llega a ser bastante para que pueda formar su convicción en orden a la condena del acusado, el dubium ha decantarse a favor del reo, como ha declarado el Tribunal Supremo en Sentencias de 6 de febrero de 1987 y 13 de julio de 1998 (La Ley-Actualidad Penal nº 212/1987), lo que igualmente conduce a estimar, como se dijo el recurso interpuesto."

Por tanto, y en definitiva, la sentencia penal no niega, sino que acepta expresamente como hecho probado, la venta de 200 viviendas, correspondientes a la Promoción "Económicos I".

Tampoco niega la existencia de pago de sobreprecio en el resto de los contratos mas allá del escaso número en que se pudo probar en juicio, sino que tal circunstancia no quedó demostrada "a efectos punitivos". Dicho en otros términos, la sentencia no emite juicio de certeza, que pueda servir a una afirmación posterior de cosa juzgada, respecto de ese resto de contratos.

Así las cosas, el problema que se plantea es si nosotros podemos confirmar una actuación de la Inspección como la aquí llevada a efecto, estableciendo un "factum" derivado de las pruebas aportadas al expediente de comprobación y regularización y valoradas en función de normas de carácter administrativo, recogidas fundamentalmente en la Ley General Tributaria.

Pues bien, la Sección no ha tenido dudas en aceptar que la sentencia dictada en el orden penal no produce vinculación a la Administración Tributaria respecto de los hechos que no pudieron probarse en el procedimiento abreviado seguido ante Juzgado de lo Penal nº 3 de Oviedo, tal como declaró posteriormente la sentencia de la Audiencia Provincial (testigo de ello es el Fundamento de Derecho Quinto de nuestra Sentencia, al

que no se ha puesto reparo, y en el que se sostiene que la sentencia penal absolutoria produce vinculación respecto de los hechos probados, pero no respecto de aquellos no probados o que, sencillamente, no pudieron probarse por aplicación de reglas especiales de valoración que rigen en el proceso penal).

En cambio, sin razón alguna, no se sigue la misma argumentación respecto de la sanción, con lo cual la sentencia de la que difiero incurre a mi juicio en incoherencia, porque declara la realidad del hecho de la venta con sobreprecio en todos los compradores a efectos confirmar la regularización inspectora y al mismo tiempo niega la posibilidad de enjuiciar tal hecho como ilícito administrativo. Dicho de otra forma, la sentencia confirma la realidad de unos hechos que quedaron imprejuizados en la vía penal por falta de prueba y que quedarán igualmente imprejuizados, a efectos sancionadores, al podarse, según mi criterio, de forma injustificada, el "iuspuniendi" de la Administración Tributaria.

La incoherencia en que se incurre la sentencia produce el siguiente resultado:

-Por una parte, se acepta como probado en vía administrativa: a) que la demandante y recurrente en casación cobró "en negro" un sobreprecio por vivienda transmitida de 2.200.000 ptas; b) que dicho importe no pasó por contabilidad de la entidad vendedora.

Como consecuencia de ello, se confirma la regularización efectuada por la Inspección.

-Por otra, y en cambio, esos hechos quedan sin sanción, con base en una justificación de la que discrepo, como razonó a continuación.

Segunda.- En efecto, en el Fundamento de Derecho Noveno de nuestra sentencia, se justifica la estimación del recurso contencioso-administrativo, eliminando la sanción, en el principio "non bis in ídem", entendido en su aspecto material, y en la imposibilidad de duplicidad de sanciones, penal y administrativa, respecto de unos mismos hechos, añadiéndose que "una vez conocida y resuelto un asunto por un órgano judicial previamente a que lo haga un órgano administrativo, éste viene obligado a respetar la base fáctica determinada por aquél y la cosa juzgada derivada del pronunciamiento administrativo".

Como expresé al principio es aquí donde se encuentra la razón de mi discrepancia.

En efecto, difícilmente puede afirmarse que exista cosa juzgada o contradicción con una sentencia penal absolutoria previa, incluso a efectos puramente sancionadores, cuando el Tribunal que la dictó, que, insistimos en ello, también declara como hecho probado la venta de 200 viviendas, correspondiente a la Promoción "Económicos Uno", no pudo apreciar por falta de prueba, que la misma se llevó a cabo en todos los casos con sobreprecio, que no fue declarado en la autoliquidación del Impuesto de Sociedades.

¿Dónde está la identidad de hechos necesaria para que produzca efectos la cosa juzgada, si nosotros mismos hemos reconocido la regularización sobre la base de hechos no probados en sede penal, pero sí en la vía administrativa? (Fundamento de Derecho Quinto de la Sentencia). Y por ende ¿dónde está la contradicción fáctica?.

¿Cómo es posible afirmar la existencia de "cosa juzgada" respecto del ejercicio del "iuspuniendi", en hechos que han quedado "imprejuizados" por la Jurisdicción penal?.

¿Dónde está la duplicidad de sanciones, penal y administrativa, si la sentencia de la Audiencia Provincial de Asturias, fue absolutoria?.

Por el contrario, entiendo que la declaración de hechos probados "a efectos punitivos" no cubre, no puede cubrir, con su manto de cosa juzgada, el ilícito administrativo, que tiene su origen en los hechos no declarados probados en sede penal, pero sí en el procedimiento administrativo, e insisto, con confirmación por nuestra sentencia según el razonamiento realizado en el Fundamento de Derecho Quinto, al que me vuelvo a remitir.

En este punto me parece oportuno dejar indicado que esta Sección, en relación con la prohibición del "bis in ídem", en la Sentencia de 22 de marzo de 2010 (recurso de casación 997/2006), dijo:

"El artículo 77 de la Ley General Tributaria encabeza el capítulo destinado a las infracciones y a las sanciones tributarias, por lo que resulta evidente que su apartado 6, en cuanto prohíbe simultanear procedimientos penales y administrativos sobre iguales hechos contra el mismo sujeto, constituye un instrumento al servicio de la máxima "ne bis in ídem", que emana del principio de legalidad sancionadora proclamado en el artículo 25.1 de la Constitución, cuya primera manifestación es la interdicción de una duplicidad de castigos. Con este designio, existiendo en curso una causa penal, las autoridades administrativas deben abstenerse de intervenir hasta tanto se pronuncien los jueces de dicho orden, de tal modo que si imponen una condena ya no cabrá la represión administrativa, mientras que si aquellos terminan su tarea sin infligir sanción alguna, queda expedito el camino para que la Inspección tributaria examine las eventuales responsabilidades administrativas presentes en la conducta del obligado. No otro es el alcance que tienen los dos últimos párrafos del citado artículo 77.6. Por consiguiente, con independencia de que en el supuesto analizado la Administración dictó el acto de liquidación antes de que se iniciara la instrucción penal, difícilmente cabe hablar de una duplicidad de castigos cuando la

jurisdicción criminal no ha impuesto ninguno (la segunda investigación penal culminó en un auto de sobreseimiento de 22 de junio de 2004, confirmado posteriormente en otro de 19 de octubre del mismo año)."

Tercera .- En suma, de lo expuesto hasta aquí, pueden extraerse los siguientes criterios que ya fueron expuestos en la Sentencia de la Sección Cuarta de esta Sala de 19 de abril de 1999: (recurso de casación contencioso-administrativo 408500/1982 . F.J. Cuarto).

"a) si el Tribunal penal declara inexistente los hechos, no puede la Administración imponer por ellos sanción alguna; b) si el Tribunal declara la existencia de los hechos pero absuelve por otras causas, la Administración debe tenerlos en cuenta y, valorándolos desde la perspectiva del ilícito administrativo distinta de la penal, imponer la sanción que corresponda conforme al ordenamiento administrativo; y c) si el Tribunal constata simplemente que los hechos no se han probado, la Administración puede acreditarlos en el expediente administrativo y, si así fuera, sancionarlos administrativamente."

Estos criterios han creado poso en la doctrina de otros Tribunales y Salas y así los veo reproducidos, entre otras muchas, en sentencias de la Sala de lo Militar de este Tribunal Supremo (Sentencia de 11 de diciembre de 2012), de la Audiencia Nacional (Sentencia de 17 de octubre de 2002) y de Tribunales Superiores de Justicia (Sentencias del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, de 22 de abril de 2008, de Aragón de 13 de febrero de 2002, de Castilla y León, de 22 de julio de 2005, de Cataluña, de 14 de octubre de 2005 y de la Comunidad Valenciana de 28 de octubre de 2005, de Castilla-La Mancha, de 16 de abril de 2007).

Ocurre sin embargo, y vuelvo a insistir sobre ello, que nosotros hemos confirmado, que con las pruebas presentadas por la Inspección ha quedado acreditado el pago de sobrepago en los 200 contratos de compraventa, y, sin embargo, eliminamos la sanción correspondiente al ilícito administrativo que ello comporta, a mi juicio de forma errónea, tal como acabo de argumentar.

Finalmente, expreso mi respeto a la decisión que resultó mayoritaria.

Manuel Martin Timon Emilio Frias Ponce

VOTO PARTICULAR Que formula el Magistrado Excmo. Sr. D. Manuel Vicente Garzon Herrero, a la sentencia de 20 de noviembre de 2014, recaída en el recurso de casación 3850/2012

Primero.- Inadmisión del recurso de casación del Abogado del Estado

Entiendo que el Recurso de Casación interpuesto por el Abogado del Estado debió ser inadmitido. Con respecto a la sanción porque su importe es menor de 600.000 euros, como resulta patente si se observa que lo discutido es únicamente la sanción correspondiente al acta de disconformidad, que, como pone de relieve la parte recurrente, no alcanza a 600.000 euros.

En lo que afecta a la liquidación es palmario que el escrito de interposición del Recurso de Casación del Abogado del Estado no hace mención alguna del precepto que en materia liquidatoria resulta infringido, lo que es una clara infracción de la necesidad de expresar en dicho escrito los motivos de impugnación de la sentencia.

Nuestra doctrina acerca de la necesidad de entender impugnada la sanción, aunque carezca de cuantía, cuando sí la tenga la liquidación, resulta aquí claramente inaplicable si se tiene presente que en este caso la sanción carece de la cuantía que posibilita el curso a la casación y la liquidación no ha sido formalmente impugnada.

Segundo.- Improcedencia de la liquidación

En cuanto a la liquidación considero que visto el pronunciamiento de la jurisdicción penal acerca de los hechos probados se ha producido una fijación de la base por el régimen de estimación directa por esta jurisdicción, declarando que no había prueba suficiente en el ámbito penal para fijar la base en el régimen de estimación indirecta.

Terminada la vía penal la liquidación aquí impugnada fija la base mediante el método de estimación indirecta.

De este modo, la base ha sido fijada en parte por el régimen de estimación directa, por la jurisdicción penal, y, en parte, por estimación indirecta, por los órganos administrativos.

Considero que este modo de fijación de la base hace al procedimiento nulo, pues los sistemas de fijación de la base impositiva son alternativos y no acumulativos, razón por la que el procedimiento seguido convierte la liquidación en nula pues el procedimiento seguido para la fijación de la base es radicalmente inidóneo para alcanzar su fin.

Dicho lo precedente, es manifiesta mi conformidad con la posición mayoritaria, aunque por otras razones, en lo referente a la sanción.

Por todo lo expuesto, entiendo que el recurso del Abogado del Estado debió ser inadmitido, o, alternativamente desestimado en su totalidad.

D. Manuel Vicente Garzon Herrero

PUBLICACIÓN.- Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Excmo. Sr. Magistrado Ponente de la misma D. Jose Antonio Montero Fernandez, hallándose celebrando audiencia pública, ante mí, el Secretario. Certifico.

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por el Centro de Documentación Judicial (CENDOJ). La Editorial CEF, respetando lo anterior, introduce sus propios marcadores, traza vínculos a otros documentos y hace agregaciones análogas percibiéndose con claridad que estos elementos no forman parte de la información original remitida por el CENDOJ.