

BASE DE DATOS NORMACEF

Referencia: NFJ059625

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 10 de septiembre de 2015

Vocalía 12.^a

R.G. 2660/2014

SUMARIO:

Procedimiento inspector. Iniciación y desarrollo de las actuaciones inspectoras. Desarrollo de las actuaciones inspectoras. *Liquidación provisional por aquellos motivos de regularización respecto de los cuales no aprecia indicios de delito. Recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio.* La paralización del procedimiento administrativo como consecuencia de la vía penal debe limitarse en principio a los conceptos y ejercicios incluidos en la querrela y que sean admitidos en el auto de incoación, pero no con carácter general a otros conceptos o ejercicios anteriores o posteriores no incluidos en la causa penal, debiendo continuarse las actuaciones en relación a estos ya que lo contrario podría ocasionar la prescripción del derecho de la Administración tributaria a dictar la correspondiente liquidación. Incluso si cuando para un mismo período y concepto impositivo objeto de un procedimiento inspector, existen motivos de regularización en la que se aprecian indicios de delito contra la Hacienda Pública junto con irregularidades meramente administrativas por hechos distintos y sin conexión con los hechos presuntamente delictivos, es posible su desagregación, dictando la correspondiente liquidación provisional en la parte en la que no concurren los elementos característicos del tipo penal. Así, el Tribunal Central fija el criterio de que cuando se aprecian indicios de delito contra la Hacienda Pública en alguno de los ejercicios comprobados, eliminando la base imponible negativa declarada en alguno de ellos, y dicha cantidad ha sido compensada en un ejercicio posterior objeto de comprobación en el que no se aprecia delito, la Administración tributaria puede dictar liquidación provisional por este ejercicio suprimiendo la compensación que ha considerado incorrecta, de conformidad con lo previsto en los arts. 180.1 y 101.4.a) de la Ley 58/2003 (LGT) y 190.3.a) del RD 1065/2007 (Rgto de gestión e inspección tributaria). [Vid., STS, de 9 de junio de 2014, recurso n.º 1419/2012 (NFJ054623) y Resolución TEAC, de 4 de diciembre de 2014, RG 8667/2012 (NFJ056658)] (Criterio 1 de 1)

PRECEPTOS:

Ley 58/2003 (LGT), arts. 101 y 180.

RD 1065/2007 (Rgto de gestión e inspección tributaria), art. 190.

SENTENCIA

En la Villa de Madrid, en la fecha arriba señalada, en el recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio interpuesto por el **DIRECTOR DEL DEPARTAMENTO DE INSPECCIÓN FINANCIERA Y TRIBUTARIA DE LA AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA**, con domicilio a efectos de notificaciones sito en C/ Infanta Mercedes nº 37, 28020-Madrid, contra resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Aragón, de 26 de noviembre de 2013, recaída en la reclamación número 44/0168/2010 y acumulada, concepto Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2007.

ANTECEDENTES DE HECHO**Primero:**

De los antecedentes obrantes en el expediente resultan acreditados los siguientes hechos:

La Inspección de los tributos realizó actuaciones de comprobación a la obligada tributaria que comprendían, entre otros, el Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2005 y 2006 (con alcance general) y 2007 (con alcance parcial, limitada a la regularización de las bases imponibles negativas declaradas procedentes de los años 2005 y 2006).

En la comprobación de la entidad por el ejercicio 2005, la Inspección apreció la anotación de una operación falsa y unas partidas deducidas como gasto que eran susceptibles de ser activados, que dio lugar a la consignación de bases imponibles negativas a compensar en períodos posteriores, y que fueron efectivamente compensadas parte en 2006, parte en 2007, quedando pendiente el resto de compensación para ejercicios futuros. Como resultado de ello, la Inspección apreció en el Impuesto sobre Sociedades unas cuotas dejadas de

ingresar en los ejercicios 2005 y 2006 que superaban la cuantía de 120.000 euros establecido en el tipo del delito del artículo 305 del Código Penal. La Inspección emitió los informes por presunto delito contra la Hacienda Pública de la obligada tributaria, correspondiente al Impuesto sobre Sociedades de esos ejercicios 2005 y 2006, que se acompañaron a la denuncia presentada por la Delegada Especial de la AEAT en Aragón ante el Fiscal Jefe de la Fiscalía de la Audiencia Provincial de Teruel.

Mediante diligencia de fecha 19 de abril de 2010, se incorporó al expediente del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2007 los aspectos fundamentales de los informes por presunto delito correspondientes a los ejercicios 2005 y 2006. Dado que en el ejercicio 2007 la entidad compensó parte de las bases imponibles negativas indebidamente acreditadas en el ejercicio 2005, la Inspección procedió a la regularización de tal compensación, siendo esa la única modificación efectuada de los datos declarados en 2007. De este ajuste resultó una propuesta de liquidación contenida en el acta de disconformidad correspondiente al Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2007, extendida el 19 de mayo de 2010. En fecha 13 de julio de 2010 se dictó acto de liquidación, que fue notificado el día 14 de julio de 2010.

Disconforme con el anterior acuerdo, el obligado tributario interpuso reclamación económico-administrativa que fue resuelta en única instancia por el Tribunal Económico Administrativo Regional de Aragón (en adelante, TEAR), mediante resolución en la que se estimaron las alegaciones del obligado tributario, señalando en su Fundamento de Derecho Tercero lo siguiente:

"... con ocasión de la regularización del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2007 se eliminó la compensación practicada por el sujeto pasivo de las bases imponibles negativas procedentes de ejercicios anteriores al existir, a juicio de la Inspección, una operación falsa en el año 2005 y unas partidas deducidas como gasto que en realidad eran susceptibles de ser activados en los años 2005 y 2006. En este punto hay que exponer que si la Administración tributaria pretende regularizar la situación tributaria del sujeto pasivo en relación con el Impuesto sobre Sociedades de ejercicios anteriores al año 2007 regularizado en el acto de liquidación impugnado, lo que ha de hacer es iniciar y culminar los correspondientes procedimientos de aplicación de los tributos respecto a dicho concepto y periodos, pero no eliminar en la liquidación impugnada la compensación de las bases imponibles negativas que se declararon a compensar en ejercicios anteriores y que se encontraban pendientes de compensar al inicio del ejercicio comprobado.

En efecto, si bien la Inspección de los Tributos puede comprobar todos los datos consignados por los sujetos pasivos en sus declaraciones tributarias (entre ellos las magnitudes declaradas como bases imponibles negativas compensadas en el periodo impositivo procedentes de ejercicios anteriores), ello no habilita a que, con ocasión de la comprobación de un determinado concepto y ejercicio, pueda examinarse el cumplimiento de los requisitos de deducibilidad de determinadas partidas deducidas en periodos anteriores al que es objeto de comprobación. A juicio de este Tribunal, en estos casos la Inspección de los Tributos ha de limitarse a comprobar que la magnitud que tiene su origen en ejercicios anteriores y que ha sido declarada en el ejercicio comprobado guarda relación con el dato que resulte de unos previos o simultáneos actos de liquidación o resoluciones administrativas o judiciales relacionados con el concepto y periodo en el que se dedujeron las partidas cuestionadas o, en defecto de dichos actos de liquidación o resoluciones válidos, con el dato consignado por el obligado tributario en la declaración presentada de forma eficaz referida al concepto y periodo en el que se dedujeron las partidas mencionadas.

En el presente caso, no consta que el Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2005 y 2006 haya sido objeto de una comprobación que haya culminado en unos actos de liquidación o resoluciones administrativas o judiciales, ni que el dato declarado en el ejercicio 2007 como compensación de bases imponibles negativas que estaban pendientes de compensación procedentes de los años 2005 y 2006 sea diferente al que se deduce de las declaraciones del Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2005 y 2006, por lo que no se ha acreditado que el dato declarado por el obligado tributario sea incorrecto.

En consecuencia, se estima la alegación y se anula el acto de liquidación impugnado. Todo ello sin perjuicio de lo que resulte de las resoluciones y sentencias que, en su caso, se dicten en relación con las obligaciones tributarias referidas al Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2005 y 2006 Y sin necesidad de analizar el resto de alegaciones formuladas por la interesada"

Segundo:

Frente a la anterior resolución, el Director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, interpone el presente recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio, al estimarla gravemente dañosa y errónea, por considerar que cuando se denuncia por presunto delito contra la Hacienda Pública alguno de los ejercicios comprobados, eliminando la base imponible negativa declarada, y dicha cantidad ha sido compensada en un ejercicio posterior objeto de la comprobación en el que no se aprecia delito, la Administración tributaria está legitimada para dictar liquidación provisional por ese ejercicio eliminando la compensación que la Administración ha considerado incorrecta.

Las razones, a juicio del recurrente, por las que procedería la estimación del presente recurso, serían las que a continuación se exponen:

Las razones por la que el TEAR anula la liquidación provisional son dos: que la Administración no puede regularizar un ejercicio si no ha iniciado y culminado el procedimiento de aplicación de los tributos respecto de los ejercicios en los que se originó la base imponible negativa cuya compensación se elimina; y que la Administración no está habilitada para examinar el cumplimiento de los requisitos de deducibilidad de determinadas partidas deducidas en periodos anteriores al que es objeto de comprobación, sino que ha de limitarse a comprobar que la magnitud que tiene su origen en ejercicios anteriores guarda relación con el dato que resulte de unos previos o simultáneos actos de liquidación o resoluciones administrativas o judiciales.

En cuanto a que la Administración no puede regularizar un ejercicio si no ha iniciado y culminado el procedimiento de aplicación de los tributos respecto de los ejercicios en los que se originó la base imponible negativa cuya compensación se elimina, el Director alega que la Inspección ha desarrollado efectivamente las actuaciones inspectoras respecto de los años 2005 y 2006, en los que el sujeto pasivo ha consignado la base imponible negativa. Dicho procedimiento inspector se inició el 31 de marzo de 2008 y culminó con la remisión del expediente al Ministerio Fiscal por presunto delito contra la Hacienda Pública, conforme expresamente establece el artículo 180.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante, LGT).

Por consiguiente, la Inspección sí ha comprobado los ejercicios en los que se han originado las bases imponibles negativas, concluyendo que son incorrectas, ha efectuado todas las actuaciones que le corresponden sobre esta materia, iniciando y culminando el procedimiento inspector de acuerdo con lo establecido por las normas procedimentales. En este caso, las actuaciones inspectoras no pueden terminarse por medio de acta de inspección y la liquidación correspondiente dado que, al haberse apreciado la existencia de un presunto delito contra la Hacienda Pública en los ejercicios en los que se origina la base imponible negativa, la vigente normativa exige que la Administración se abstenga de dictar liquidación.

En cuanto al argumento del TEAR de que en la comprobación del ejercicio en el que el obligado tributario aplica una base imponible negativa procedente de ejercicios anteriores, la Administración no está habilitada para examinar aquellos ejercicios, y ha de limitarse a comprobar que la magnitud que tiene su origen en ejercicios anteriores guarda relación con el dato que resulte de unos previos o simultáneos actos de liquidación o resoluciones administrativas o judiciales, el Director del Departamento de Inspección alega que, siempre que resulte posible, procede liquidar los ejercicios en los que se origina la base imponible negativa así como el ejercicio en el que se aplica esa cantidad. Pero esto no siempre resulta posible, ya que la base imponible negativa puede compensarse en un periodo muy superior al que tiene la Administración para liquidar el ejercicio en el que se origina la base imponible negativa (artículo 25.1 y 25.5 del Texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo (en la redacción dada por el Real Decreto-ley 9/2011, de 19 de agosto y el apartado 5 del artículo 106 de la LGT). Por ello, manifiesta el Departamento de Inspección Financiera y Tributaria de la AEAT, la Administración tributaria puede eliminar una compensación de una base imponible negativa que se ha originado en un periodo que ya está prescrito, respecto del cual el obligado tributario no acredita su procedencia y cuantía exhibiendo la documentación correspondiente, aunque dicho ejercicio no haya sido objeto de una previa liquidación o resolución administrativa o judicial. Es decir, siempre que sea posible, el ajuste de la compensación o aplicación de una base imponible negativa a compensar es simultáneo con la liquidación del ejercicio en el que se originó la base imponible negativa y no es necesaria en aquellos casos en los que esto no es posible.

Luego, el argumento del TEAR de que no puede ajustarse la compensación de la base imponible negativa mientras no exista una previa o simultánea liquidación del ejercicio de origen de la base imponible negativa no sería correcto. La regla general es esa, pero existen casos en los que esto no es posible sin que ello impida que se pueda regularizar la compensación o aplicación de la base imponible negativa.

De lo anterior se desprende que no pueden compartirse los argumentos del TEAR. No es solo que no exista inconveniente para que en el presente caso la Inspección pueda regularizar la compensación de la base imponible negativa originada en un previo ejercicio en el que se ha apreciado un presunto delito fiscal, es que, además, se requiere que la Administración tributaria dicte la correspondiente liquidación, dado que en caso contrario se produciría la prescripción del derecho de la Administración a dictar la correspondiente liquidación. Por ello, se entiende que resulta necesario dictar la liquidación provisional correspondiente.

La remisión al Juez o al Ministerio Fiscal por presunto delito fiscal de un Impuesto y ejercicio, según establece el artículo 180.1 de la LGT, no supone la paralización de otros impuestos o ejercicios distintos en los que no se aprecie delito.

En apoyo de sus manifestaciones el Departamento de Inspección Financiera y Tributaria de la AEAT invoca las resoluciones de este TEAC de 27-09-2007 (RG 2410/2007); la resolución 31-01-2008" (RG 3146/2005); la resolución de 20-10-2009 (RG 938/2007); la resolución del TEAC de 29-04-2008 (RG 2157/2005). Asimismo se invoca la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid número 849/2012, de 5 octubre (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 5ª Rec. 1029/2009) ; la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Galicia número 59/2009, de 4 de febrero de 2009 (Rec. 15130/2009).

La Inspección de los Tributos sólo debe abstenerse de continuar el procedimiento respecto de los conceptos y ejercicios en los que se aprecia delito contra la Hacienda Pública, pero debe continuar necesariamente respecto de los conceptos y ejercicios en los que no concurre esta circunstancia. Todo ello resulta lógico, dado que los órganos judiciales penales tienen competencias para el conocimiento e investigación de las causas por delito, lo que a sensu contrario les impide conocer los procedimientos administrativos que no revisten tal carácter. Además, si el obligado tributario considerase que procedía la abstención de la continuación del procedimiento por parte de la Administración tributaria respecto de conceptos o ejercicios en los que no existía delito contra la Hacienda Pública, podría solicitar al Juzgado de Instrucción la paralización del procedimiento inspector y de la liquidación correspondiente, para que este apreciara su procedencia. En caso de que el órgano judicial determinase la paralización del procedimiento, y sólo en dicho caso, se produciría la interrupción del derecho de la Administración tributaria a liquidar de acuerdo con lo establecido en el artículo 68.7 de la LGT. En el presente caso, se ha apreciado la existencia de un presunto delito respecto del Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2005 y 2006, pero no respecto del ejercicio 2007. Por ello, la obligación de abstención de continuación del procedimiento se limita a los ejercicios 2005 y 2006, mientras que el ejercicio 2007 sigue encontrándose sometido a la obligación de resolver.

La resolución del TEAR entiende que la regularización de la aplicación de la base imponible negativa debería retrasarse hasta el momento en el que se dicte la sentencia judicial correspondiente al proceso por delito contra la Hacienda Pública correspondiente a los ejercicios en los que se originó la base imponible negativa. Pero ello determinaría que una vez dictada la resolución judicial, se encontraría ya prescrito el derecho de la Administración a liquidar los ejercicios posteriores del Impuesto sobre Sociedades en los que se compensó las bases imponibles negativas.

Podría plantearse que esa liquidación administrativa fuera improcedente por el hecho de regularizar una cuestión que podría verse eventualmente afectada por el resultado del pronunciamiento judicial penal respecto de ejercicios anteriores, pero no en el presente caso, pues la liquidación que se dicta tiene carácter provisional, lo que no cierra la posibilidad de su modificación si eventualmente resultara necesario como consecuencia del pronunciamiento de los tribunales en el proceso penal respecto de los ejercicios anteriores. Todo ello de conformidad con la letra a) del apartado 4 del artículo 101 de la LGT Y el artículo 190.3.a) del RGAT, que permite que la liquidación dictada por la Administración pueda modificarse si posteriormente se dictara resolución judicial estimando correcta la base imponible negativa declarada en los ejercicios anteriores, objeto del proceso penal.

Concluye el Director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria de la AEAT que el criterio establecido por la resolución del TEAR resulta gravemente dañoso y erróneo, dado que en caso de no poder dictarse la liquidación provisional se produciría, normalmente, la prescripción del derecho de la Administración tributaria a determinar la deuda tributaria correspondiente. Por ello, solicita del Tribunal Económico Administrativo Central que estime el presente recurso extraordinario y fije doctrina en los términos que ha expuesto.

Tercero:

Puesto de manifiesto el expediente a quien en su día fue interesado en la resolución recurrida, y cuya situación jurídica particular en ningún caso se va a ver afectada por el presente recurso extraordinario para la unificación de criterio de conformidad con el artículo 242 de la Ley General Tributaria, no se formularon alegaciones.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero:

Concurren los requisitos de competencia, legitimación y plazo para la admisión a trámite del presente recurso, según lo dispuesto en el artículo 242 de la Ley 58/2003, de 17 de Diciembre, Ley General Tributaria (en adelante, LGT).

Segundo:

La cuestión que se plantea en el presente recurso consiste en determinar si cuando se aprecian indicios de delito contra la Hacienda Pública en alguno de los ejercicios comprobados por determinado concepto impositivo, eliminando bases imponibles negativas declaradas, y dichas bases han sido compensada en un ejercicio posterior objeto de la comprobación y en el que no se aprecian indicios de delito, la Administración tributaria puede o no dictar liquidación provisional por este último ejercicio suprimiendo la compensación que ha considerado incorrecta.

Tercero:

El artículo 180.1 de la LGT establece:

“Si la Administración tributaria estimase que la infracción pudiera ser constitutiva de delito contra la Hacienda Pública, pasará el tanto de culpa a la jurisdicción competente, o remitirá el expediente al Ministerio Fiscal y se abstendrá de seguir el procedimiento administrativo, que quedará suspendido mientras la autoridad judicial no dicte sentencia firme, tenga lugar el sobreseimiento o el archivo de las actuaciones o se produzca la devolución del expediente por el Ministerio Fiscal.

(...)

De no haberse apreciado la existencia de delito, la Administración tributaria iniciará o continuará sus actuaciones de acuerdo con los hechos que los tribunales hubieran considerado probados, y se reanudará el cómputo del plazo de prescripción en el punto en el que estaba cuando se suspendió. Las actuaciones administrativas realizadas durante el período de suspensión se tendrán por inexistentes.”

Por su parte, el artículo 101 de la LGT, que regula el concepto y clases de liquidaciones tributarias, dispone:

“1. La liquidación tributaria es el acto resolutorio mediante el cual el órgano competente de la Administración realiza las operaciones de cuantificación necesarias y determina el importe de la deuda tributaria o de la cantidad que, en su caso, resulte a devolver o a compensar de acuerdo con la normativa tributaria. (...)

2. Las liquidaciones tributarias serán provisionales o definitivas.

(..)

4. En los demás casos, las liquidaciones tributarias tendrán el carácter de provisionales.

Podrán dictarse liquidaciones provisionales en el procedimiento de inspección en los siguientes supuestos:

a) Cuando alguno de los elementos de la obligación tributaria se determine en función de los correspondientes a otras obligaciones que no hubieran sido comprobadas, que hubieran sido regularizadas mediante liquidación provisional o mediante liquidación definitiva que no fuera firme, o cuando existan elementos de la obligación tributaria cuya comprobación con carácter definitivo no hubiera sido posible durante el procedimiento, en los términos que se establezcan reglamentariamente.

b) (...).”

En desarrollo de los preceptos anteriores, el artículo 190 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos (en adelante, RGGI) prevé:

“Artículo 190 Clases de liquidaciones derivadas de las actas de inspección

1. Las liquidaciones derivadas de un procedimiento de inspección tendrán carácter definitivo o provisional de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 101 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, y en este artículo.

(...)

3. Asimismo, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 101.4.a) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, las liquidaciones derivadas de un procedimiento de inspección podrán tener carácter provisional cuando existan elementos de la obligación tributaria cuya comprobación con carácter definitivo no hubiera sido posible durante el procedimiento por concurrir alguna de las siguientes causas:

a) Cuando exista una reclamación judicial o proceso penal que afecte a los hechos comprobados.

(...)

6. Los elementos de la obligación tributaria comprobados e investigados en el curso de unas actuaciones que hubieran terminado con una liquidación provisional no podrán regularizarse nuevamente en un procedimiento inspector posterior, salvo que concurra alguna de las circunstancias a que se refieren los apartados 2 y 3 de este artículo y, exclusivamente, en relación con los elementos de la obligación tributaria afectados por dichas circunstancias. (...)"

Cuarto:

En cuanto al alcance de los preceptos anteriores, cabe traer a colación algunos de los pronunciamientos de este Tribunal Central referidos a ellos.

Así, en resolución de 31 de enero de 2008 (00/3146/2005), este Tribunal Central señalaba:

"En consecuencia, dado que la incompatibilidad entre el procedimiento penal y administrativo no llega nunca a producirse, la Administración Tributaria debió proseguir sus actuaciones de regularización de dicho concepto y ejercicio (Impuesto sobre Sociedades 1984), una vez que tuvo conocimiento de la no inclusión de dicho ejercicio en el procedimiento penal, ...

Es por todo ello que la paralización del procedimiento administrativo como consecuencia de la vía penal debe limitarse a los conceptos y ejercicios que son incluidos en la querrela y que sean admitidos en el Auto de incoación, pero en ningún caso a otros conceptos o ejercicios anteriores no incluidos en la causa penal, los cuales, aun cuando fueran denunciados por la Inspección ante el Ministerio fiscal, al no incluirse en la querrela, pudieron (y por ende, debieron) ser regularizados en vía administrativa una vez que la Administración tributaria conoció su no inclusión en vía criminal".

En el mismo sentido se pronuncia la resolución de 29 de abril de 2008 (00/2157/2005):

"QUINTO.- No obstante, respecto a los ejercicios 1996 y 1997 nuestra conclusión es distinta ya que compartimos las alegaciones de la reclamante. En relación con éstos periodos, la Inspección amplía la suspensión de las actuaciones y, en consecuencia, no practica liquidación alguna, a pesar de que la remisión del tanto de culpa al Ministerio Fiscal, como se ha precisado en el antecedente cuarto, no se refería al IVA de estos dos ejercicios. Por esta razón, debemos considerar que no existía causa justificada para interrumpir las actuaciones, en la medida en que en relación con estos ejercicios no se había apreciado por parte de la Inspección la posible concurrencia de una actuación supuestamente delictiva por parte del sujeto inspeccionado."

En resolución posterior, de fecha 20 de octubre de 2009 (00/938/2007), se indica asimismo que la interrupción justificada de las actuaciones inspectoras se limita a los conceptos y ejercicios que están incluidos en la causa penal, debiendo continuarse respecto del resto sin esperar al resultado total de las actuaciones penales, puesto que si no se continuase, al no haberse interrumpido justificadamente las actuaciones respecto de los años no afectados por el delito fiscal, podría producirse la prescripción del derecho de la Administración tributaria a dictar la correspondiente liquidación.

Asimismo, el criterio expuesto es el contenido en la reciente resolución de este Tribunal Central de 5 de junio de 2014, recaída en las reclamaciones acumuladas 00/445/2012 y 3425/2013.

En términos similares, pueden citarse también diferentes resoluciones judiciales. Así, la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid número 849/2012, de 5 octubre de 2012 (Rec. nº 1029/2009) l cual señala:

"En efecto, cuando la Administración Tributaria considere que la conducta del obligado tributario pudiera ser constitutiva de un delito contra la Hacienda Pública previsto en el artículo 305 del Código Penal, se debe abstener de seguir el procedimiento administrativo, que ha de quedar suspendido hasta que resuelva la Autoridad Penal. Y de la misma manera, se debe suspender el procedimiento administrativo cuando la Administración Tributaria toma conocimiento de que por los mismos hechos se sigue un procedimiento penal.

De esta manera, al considerar la Inspección de Hacienda que la cuota defraudada durante los ejercicios 2001 y 2002 excedía del límite de 120.000 euros previsto en el artículo 305.1 del Código Penal para la consideración del delito fiscal, remitió las actuaciones al Ministerio Fiscal, absteniéndose de seguir el procedimiento administrativo. Sin embargo, en el ejercicio 2000, la cuantía supuestamente defraudada no llegaba a dicho importe, ya que ascendía a 104.062,24 euros. Y en este sentido, parece que, aunque obvio, no resulta ocioso recordar que el artículo 305.2 del Código Penal dispone que "a los efectos de determinar la cuantía mencionada en el apartado anterior, si se trata de tributos, retenciones, ingresos a cuenta o devoluciones, periódicos o de declaración periódica, se estará a lo defraudado en cada periodo impositivo o de declaración, y si éstos son inferiores a doce meses, el importe de lo defraudado se referirá al año natural".

Es evidente, en consecuencia, que la Administración Tributaria no se encontraba habilitada, ni legal ni reglamentariamente, para paralizar las actuaciones seguidas respecto a la regularización del Impuesto de Sociedades del ejercicio 2000, por cuanto el límite de la cuota defraudada en dicho periodo impositivo no superaba la cantidad de 120.000 euros".

Podemos también citar la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Galicia número 59/2009, de 4 de febrero de 2009 -STSJ GAL 658/2009- (Rec. 15130/2009) argumenta que:

" ... es evidente que la "vis atractiva" del proceso penal no puede proyectarse sobre conductas no constitutivas de delito como las que, en razón de cuantía (artículo 305 del Código Penal), son objeto de sanción en el presente recurso. Añadidamente, tal pretensión pudo plantearse por la actora ante el Juzgado de Instrucción que conocía de la causa penal, lo que no consta se haya efectuado y, menos aún, aceptado por dicho órgano jurisdiccional".

Quinto:

De lo hasta aquí expuesto, cabe extraer la conclusión de que la paralización del procedimiento administrativo como consecuencia de la vía penal debe limitarse en principio a los conceptos y ejercicios incluidos en la querrela y que sean admitidos en el auto de incoación, pero no con carácter general a otros conceptos o ejercicios anteriores o posteriores no incluidos en la causa penal, debiendo continuarse las actuaciones en relación a estos ya que lo contrario podría ocasionar la prescripción del derecho de la Administración Tributaria a dictar la correspondiente liquidación. Incluso si cuando para un mismo período y concepto impositivo objeto de un procedimiento inspector, existen motivos de regularización en la que se aprecian indicios de delito contra la Hacienda Pública junto con irregularidades meramente administrativas por hechos distintos y sin conexión con los hechos presuntamente delictivos, es posible su desagregación, dictando la correspondiente liquidación provisional en la parte en la que no concurren los elementos característicos del tipo penal, como ha señalado este Tribunal Central en resolución de recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio 8667/2012 de fecha 4 de diciembre de 2014, con fundamento en la sentencia del Tribunal Supremo de 9 de junio de 2014 (Rec. nº 1419/2012), en la que se confirma el criterio también sostenido por la Audiencia Nacional en sentencia de 1 de marzo de 2012 (Rec. nº 157/2009).

Por último, y puesto que la regularización efectuada, en nuestro caso la eliminación de la compensación de una base imponible negativa declarada en un ejercicio anterior que la Administración ha considerado incorrecta y en el que se ha apreciado un presunto delito fiscal, es una cuestión que puede verse eventualmente afectada por el resultado del pronunciamiento judicial penal respecto de ejercicios anteriores, la liquidación deberá modificarse o anularse si posteriormente se pronunciara el órgano judicial considerando correcta la base imponible negativa declarada en los ejercicios anteriores que son objeto del proceso penal.

En virtud de las consideraciones anteriores,

EL TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL, EN SALA, visto el recurso extraordinario de alzada para unificación de criterio promovido por el **DIRECTOR DEL DEPARTAMENTO DE INSPECCIÓN FINANCIERA Y TRIBUTARIA DE LA AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA**,

ACUERDA

ESTIMARLO, fijando el criterio de que cuando se aprecian indicios de delito contra la Hacienda Pública en alguno de los ejercicios comprobados, eliminando la base imponible negativa declarada en alguno de ellos, y dicha cantidad ha sido compensada en un ejercicio posterior objeto de comprobación en el que no se aprecia delito, la Administración tributaria puede dictar liquidación provisional por este ejercicio suprimiendo la compensación que ha considerado incorrecta, de conformidad con lo previsto en los artículos 180.1 y 101.4. a de la Ley General Tributaria y 190.3.a del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos.

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas.