BASE DE DATOS DE [NORMACEF](#)

Referencia: NFJ061957

AUDIENCIA NACIONAL*Sentencia 15/2016, de 22 de diciembre de 2015**Sala de lo Contencioso-Administrativo**Rec. n.º 591/2013***SUMARIO:****Procedimiento sancionador. Otros principios de la potestad sancionadora. Non bis in ídem.**

Vinculación de la Administración Tributaria por una sentencia firme absolutoria dictada por la Jurisdicción Penal en relación con los mismos hechos que posteriormente han dado lugar a la regularización tributaria y a la imposición de la sanción tributaria. El principio del *non bis in ídem* contiene dos manifestaciones: la imposibilidad de ser sancionado 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. Así las cosas, 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 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 porque se consideró que no había prueba de cargo suficiente como para poder concluir que el acusado había participado en una trama de defraudación a la hacienda pública al pretender obtener la deducción de cuotas de IVA soportadas por la compra de mercancías.

Así las cosas, en el momento de este enjuiciamiento, nos encontramos con una declaración del orden penal, en el ejercicio del *ius puniendi*, que es firme y que no ha apreciado la existencia de delito -la sentencia penal es absolutoria- que contiene una relación de hechos probados, a los que ha de estarse, que vinculan a la Administración tributaria en el ejercicio de su potestad liquidadora y sancionadora. El órgano judicial penal ha enjuiciado el ilícito perseguido, y ha declarado que no concurre delito porque del examen del conjunto de los indicios que ha tenido en cuenta la Inspección no es posible concluir la inexistencia de mercancías derivadas de las operaciones a las que se refieren las facturas en las que se han soportado cuotas de IVA ni tampoco que se emitieran por empresas que participaban en la trama de defraudación denominadas empresas *trucha* y fraude en *carrusel*. Y esa declaración penal en relación con esos hechos sí vincula a la Administración tributaria, por lo que sí, como es el caso, no se realizan nuevas comprobaciones e investigaciones por la Inspección, ésta está vinculada por la relación de hechos declarados probados en la citada sentencia penal.

Todo ello supone la nulidad de la liquidación tributaria ahora revisada por cuanto que ha negado la devolución de las cuotas soportadas por IVA en virtud de los mismos hechos que la sentencia penal absolutoria había declarado que no estaban suficientemente acreditados; y por igual motivo, se acuerda la nulidad de la sanción tributaria basada en esos mismos hechos pues lo contrario conculcaría el principio *non bis in ídem*.

PRECEPTOS:

Ley 29/1998 (LJCA), arts. 18, 45 y 69.

Ley 30/1992 (LRJAP y PAC), arts. 133 y 137.2.

Ley Orgánica 10/1995 (CP), art. 305.

Ley 58/2003 (LGT), art. 180.

RD 2063/2004 (Rgto. Régimen Sancionador Tributario), arts. 32 y 33.

PONENTE:*Doña Berta Santillan Pedrosa.*

Magistrados:

Don ANA ISABEL RESA GOMEZ

Don BERTA MARIA SANTILLAN PEDROSA
Don FRANCISCO DE LA PEÑA ELIAS
Don JAVIER EUGENIO LOPEZ CANDELA
Don SANTIAGO PABLO SOLDEVILA FRAGOSO

AUDIENCIA NACIONAL

Sala de lo Contencioso-Administrativo

SECCIÓN SEXTA

Núm. de Recurso: 0000591 / 2013

Tipo de Recurso: PROCEDIMIENTO ORDINARIO

Núm. Registro General: 05578/2013

Demandante: SEACREST TRADING CORPORATION , S.L.

Procurador: DOÑA BEATRIZ PÉREZ-URRUTI IRIBARREN

Demandado: TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL

Abogado Del Estado

Ponente Ilma. Sra.: D^a. BERTA SANTILLAN PEDROSA

S E N T E N C I A N^o:

Ilma. Sra. Presidente:

D^a. BERTA SANTILLAN PEDROSA

Ilmos. Sres. Magistrados:

D. SANTIAGO PABLO SOLDEVILA FRAGOSO

D. FRANCISCO DE LA PEÑA ELIAS

D^a. ANA ISABEL RESA GÓMEZ

D. JAVIER EUGENIO LÓPEZ CANDELA

Madrid, a veintidos de diciembre de dos mil quince.

Visto por la Sección Sexta de la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional el presente recurso contencioso administrativo nº 591/2013, interpuesto por la Procuradora de los Tribunales Doña Beatriz Pérez-Urruti Iribarren, en nombre y representación de la mercantil "SEACREST TRADING CORPORATION , S.L.", contra la desestimación presunta de las reclamaciones económicas administrativas interpuestas con fecha 11 de octubre de 2012 y 11 de julio de 2013 ante el Tribunal Económico Administrativo Central contra el Acuerdo de liquidación con clave NUM000 en concepto de Impuesto sobre el Valor Añadido correspondiente al ejercicio 2004 y contra el Acuerdo de imposición de sanción con número de referencia NUM001 por el que se impone una multa por importe de 632.439,84 euros, respectivamente. Ha sido parte la Administración demandada, representada por el Abogado del Estado.

ANTECEDENTES DE HECHO**Primero.**

Interpuesto el recurso y seguidos los trámites previstos en la ley, se emplazó a la parte demandante para que formalizara la demanda, dándose cumplimiento a este trámite dentro de plazo, mediante escrito en el que se suplica se dicte sentencia por la que estimando el recurso se acuerde:

"la nulidad de la resolución del TEAC presuntamente desestimatoria por silencio administrativo negativo y con ello se anule la liquidación y la sanción impuesta a mi representada y en particular se reconozca el derecho a la devolución solicitada por la misma y se ordene a la AEAT su ejecución por una cuantía de 2.510.118, 10 euros, junto con los correspondientes intereses de demora y con los demás pronunciamientos que resulten favorables a mi representada".

Segundo.

La Abogacía del Estado contesta a la demanda, suplicando se dicte sentencia por la que se acuerde la inadmisibilidad del presente recurso contencioso administrativo porque entiende que falta el acuerdo corporativo que acredite la voluntad de la mercantil de recurrir. Y de forma subsidiaria solicita que se confirme la resolución impugnada por considerarla ajustada al ordenamiento jurídico.

Tercero.

Una vez practicadas las pruebas admitidas a trámite se dio traslado a las partes para que presentaran escrito de conclusiones, y una vez presentados quedaron los autos pendientes para votación y fallo.

Cuarto.

En este estado se señala para votación y fallo el día 9 de junio de 2015, teniendo lugar así.

Quinto.

En la tramitación del presente recurso se han observado las prescripciones legales.

Siendo Ponente la Magistrada Ilma. Sra. D^a. BERTA SANTILLAN PEDROSA.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.

El presente recurso contencioso administrativo se interpone por la mercantil "SEACREST TRADING CORPORATION, S.L." contra:

a) la desestimación presunta de la reclamación económica administrativa interpuesta en fecha 11 de octubre de 2012 ante el Tribunal Económico-Administrativo Central contra el Acuerdo de liquidación con clave NUM000 en concepto del Impuesto sobre el Valor Añadido correspondiente al ejercicio 2004, derivada del Acta de la Inspección de Tributos A02- NUM002 por la que se deniega el derecho a la deducción de las cuotas soportadas por IVA por un importe total de 2.591.448,41 euros y, además, se le exige el pago de una deuda tributaria por un importe total de 72.288,49 euros (15.714,64 euros de cuota y 56.758,47 euros de intereses de demora). Y dicha regularización consiste en que no se admite la deducción de las cuotas soportadas que aparecen documentadas como cuotas repercutidas en facturas emitidas por determinados proveedores que no responden a una entrega y/o prestación de servicios real y efectiva en los términos facturados, es decir, por la emisora de la factura y en las fechas e importes facturados.

b) la desestimación presunta de la reclamación económica administrativa interpuesta en fecha 13 de noviembre de 2012 ante el Tribunal Económico Administrativo Central contra el Acuerdo de imposición de sanción con nº de referencia NUM001 y clave de liquidación NUM003 , por importe de 632.439,84 euros, en concepto de Impuesto sobre el Valor Añadido correspondiente al ejercicio 2004 y derivado del Acta de la Inspección de Tributos A02- NUM002 . Y ello porque las conductas del obligado tributario son subsumibles en las infracciones previstas en el artículo 79.a) y 79.c) de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria al haber obtenido indebidamente devoluciones y haber dejado de ingresar las cuotas debidas al deducirse cuotas amparadas en facturas cuya realidad no ha quedado acreditada en los términos facturados existiendo indicios de que tal facturación pudiera tener como fin la obtención indebida de devoluciones.

La Administración ha considerado que la mercantil recurrente ha participado en una trama organizada de fraude en el IVA cometiendo un fraude de los denominados de "carrusel" y por ello se le ha denegado la devolución de las cuotas soportadas por IVA en relación con las adquisiciones de bienes relativos al comercio de telefonía.

Segundo.

Con el fin de centrar adecuadamente el objeto del presente proceso se destacan los siguientes hechos que se deducen del expediente administrativo y de las alegaciones de las partes:

a) SEACREST TRADING CORPORATION, S.L. solicitó en el año 2004 la devolución de las cuotas soportadas por el IVA, ejercicio 2004, por un total de 5.067.113, 83 euros, relativas a las adquisiciones de bienes relativos al comercio de telefonía. La Administración aceptó que se le devolviera la cantidad de 2.556.995,73 euros, pero negó la devolución por importe de 2.510.118,10 euros.

b) En fecha 4 de mayo de 2005 se inicia la comprobación e investigación del IVA, ejercicio 2004, por parte de los Órganos de la Inspección de Tributos de la Delegación de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria, Delegación Regional de Andalucía, sede de Sevilla. Con el fin de comprobar si la devolución ya realizada y la pendiente de realizar eran conformes a derecho.

c) La Inspección Tributaria, después de practicar las correspondientes actuaciones, consideró que la recurrente no tenía derecho a la devolución solicitada pendiente de realizar y que, además, se le habían devuelto de manera indebida 15.714,61 euros del total devuelto por importe de 2.556.995,73 euros. Y considera que había podido cometer un delito de defraudación tributaria, en grado de tentativa, al solicitar la devolución, porque se consideró que dicha entidad podría participar en una trama organizada de fraude en el IVA con las siguientes variantes: fraude de los denominados de "carrusel"; aplicación indebida del régimen de entrega de tarjetas de telefonía; y otras deducciones de impuesto no justificadas. Y por ello la AEAT denuncia ante el Ministerio Fiscal la posible comisión de dicho delito, suspendiéndose el procedimiento de comprobación.

d) La denuncia de la AEAT concluyó con la celebración de juicio oral por un presunto delito de defraudación tributaria en grado de tentativa ante el Juzgado de lo Penal nº 12 de Sevilla que dictó en fecha 28 de abril de 2010 sentencia absolutoria; sentencia que se confirmó por sentencia dictada en fecha 9 de marzo de 2012 por la Audiencia Provincial de Sevilla al desestimar el recurso de apelación interpuesto por el Abogado del Estado.

e) Una vez firme la sentencia penal se levantó la suspensión del procedimiento de inspección y se reanudaron las correspondientes actuaciones. Y en fecha 26 de abril de 2012 se formalizó el acta de disconformidad nº NUM002 . En dicha Acta se mantuvo la liquidación girada por el concepto de IVA y, además, se acordó la incoación de expediente sancionador por infracción grave proponiendo la imposición de una sanción de multa por importe de 632.439,84 euros.

f) La Inspección Regional de Andalucía ratificó la anterior propuesta mediante acuerdo de Liquidación nº NUM002 justificándose en la inexistencia de mercancías objeto de las distintas compras por las que dicho IVA fue soportado. Y también se impuso la sanción grave propuesta por el actuario.

g) En fecha 11 de octubre de 2012 se interpuso contra la citada liquidación reclamación económica administrativa ante el TEAC. Y el 13 de noviembre de 2012 se interpuso reclamación económica administrativa ante el TEAC contra la sanción. Y en una y en otra reclamación se realizaron alegaciones en fecha 24 de mayo de 2013 y habiendo transcurrido el plazo para resolver se interpuso el presente recurso contencioso administrativo frente a la desestimación presunta de ambas reclamaciones económicas administrativas.

Tercero.

En el escrito de demanda presentado por la mercantil recurrente se solicita que se acuerde la nulidad de las resoluciones administrativas impugnadas y ello en virtud de las siguientes consideraciones.

Básicamente mantiene la nulidad de los acuerdos impugnados porque considera que los hechos e indicios tenidos en cuenta por la Inspección para practicar la regularización tributaria y para imponer la sanción tributaria se han considerado carentes de valor probatorio por dos sentencias penales. Sobre este extremo el recurrente destaca que a la vista del resultado obtenido en las actuaciones inspectoras, la AEAT presentó denuncia ante el Ministerio Fiscal contra el recurrente por la posible comisión de un delito de defraudación tributaria en grado de tentativa, al solicitar la devolución. Denuncia que dio lugar a la tramitación del correspondiente proceso penal que, sin embargo, finalizó con sentencia absolutoria dictada por el Juzgado de lo Penal nº 12 de Sevilla. Sentencia que se ha confirmado por la Audiencia Provincial de Sevilla. El recurrente entiende que dichas sentencias han considerado que no estaba probada ni la participación del recurrente en una trama de defraudación del IVA ni tampoco la comisión de un fraude de los denominados de carrusel y que, además, se ha negado de manera plena e indubitada el valor probatorio de todos y cada uno de los indicios aportados por la Inspección.

Sin embargo, a pesar de dichas sentencias absolutorias, la Inspección levantó la suspensión de la tramitación del procedimiento inspector y acordó reanudar las correspondientes actuaciones y, sin que se hubiera practicado ninguna actuación adicional en el mismo, se formaliza en fecha 26 de abril de 2012 acta de disconformidad nº NUM002 por la que se niega la devolución de las cuotas soportadas por IVA refiriendo la inexistencia de las mercancías objeto de las distintas compras por las que dicho IVA fue soportado y, además, se

acuerda la incoación de expediente sancionador por infracción grave. No obstante, resalta el recurrente que la sentencia penal absolutoria dictada por el Juzgado de lo Penal nº 12 de Sevilla, en su fundamento de derecho cuarto, niega valor probatorio a los indicios aportados por la Administración sobre la inexistencia de las mercancías.

El recurrente también discrepa con la Inspección cuando la razón que se aduce para negar el derecho a la deducción es que no se está ante entregas ni exportaciones de bienes sino de prestación de servicios telefónicos.

Cuarto.

En el escrito de contestación a la demanda, el Abogado del Estado solicita de forma previa la inadmisibilidad del recurso contencioso administrativo porque entiende que no está acreditada la voluntad de la persona jurídica para interponer el presente recurso contencioso administrativo.

Y en relación con la cuestión de fondo planteada solicita la desestimación del recurso contencioso administrativo. Y en apoyo de su pretensión refiere que es cierto que la jurisdicción penal vincula a la Administración tributaria de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 180.1, párrafo 3º, de la LGT 58/2003. Pero añade que dicha vinculación lo es solo respecto de los hechos declarados probados en el proceso penal pero no a las consecuencias jurídicas anudadas a dichos hechos.

Quinto.

Con carácter previo al análisis de la cuestión de fondo planteada debemos examinar si concurre la causa de inadmisibilidad alegada por el Abogado del Estado pues su estimación haría innecesario el examen de la legalidad de la resolución administrativa impugnada.

En este sentido se alega que el presente recurso es inadmisibile en aplicación de la causa prevista en el artículo 69.b) de la Ley de la Jurisdicción Contencioso Administrativa en relación con los artículos 18 y 45 de la LJCA porque no consta que la interposición del presente recurso contencioso administrativo se haya interpuesto constanding el acuerdo de los órganos de gobierno o de decisión de la Sociedad Limitada recurrente para este caso concreto.

A lo que se refiere la excepción de la Administración es a la necesidad de acreditar el acuerdo social de la persona jurídica configuradora de la voluntad de ésta para la concreta interposición del recurso de que se trata y, además, que quien otorga el poder de representación tenga atribuida expresamente dichas facultades.

En el caso examinado, la actora, junto al escrito de interposición del recurso contencioso administrativo, aporta el Poder General para Pleitos en el que D. Gabino , D. Víctor y D. Alejandro , como Administradores Concursales y Liquidadores de la entidad mercantil "SEACREST TRADING CORPORATION, SL" en liquidación (en situación concursal), otorgan dicha escritura de apoderamiento a favor de la Procuradora Dña. Beatriz Pérez-Urruti Iribarren. Y junto a la citada escritura publica, se ha aportado un documento emitido en fecha 19 de noviembre de 2013 en el que los Administradores concursales y Liquidadores de la entidad ahora recurrente expresan la voluntad de la sociedad de impugnar los acuerdos que ahora constituyen el objeto del presente proceso jurisdiccional.

En consecuencia, no cabe duda que en el caso analizado, la Sociedad Limitada recurrente dispone de la suficiente representación para interponer el presente recurso contencioso administrativo, al haber aportado los documentos que acreditan el cumplimiento de los requisitos exigidos para entablar acciones judiciales las personas jurídicas que, como se ha expuesto, es el acuerdo corporativo adoptado por el órgano competente para decidir el ejercicio de acciones judiciales en nombre de la mercantil recurrente que se encuentra en situación concursal.

Lo anteriormente expuesto permite a esta Sala rechazar la causa de inadmisibilidad del presente recurso contencioso administrativo.

Sexto.

En relación con la cuestión de fondo planteada corresponde analizar cual es la incidencia y vinculación que tiene para la Administración Tributaria una sentencia firme absolutoria dictada por la Jurisdicción Penal en relación con los mismos hechos que posteriormente han dado lugar a la regularización tributaria y a la imposición de una sanción tributaria impugnadas en el presente recurso contencioso administrativo. Según expone la Administración dichos acuerdos son válidos porque no es posible obtener la deducción de cuotas soportadas por IVA en relación con la realización de operaciones de compraventas que no tenían ningún fin comercial sino que se trataba de obtener un rendimiento financiero derivado del adelanto del IVA soportado en las facturas recibidas hasta la obtención de las devoluciones por la Hacienda Pública.

Ante el Juzgado de lo Penal nº 12 de Sevilla se tramitó el Procedimiento Abreviado nº 22/2009 seguido por un delito contra la Hacienda Publica del artículo 305.1.b) del Código Penal por el concepto fiscal Impuesto sobre el

Valor Añadido ejercicio 2004, en grado de tentativa, contra Ajoy Garapati - Administrador Único de la mercantil ahora recurrente- y contra SEACREST TRADING CORPORATION S.L. como responsable civil directo. Y se dictó sentencia en fecha 28 de abril de 2010 cuyo fallo fue: "Que debo absolver y absuelvo a AJJOY GARAPATI del delito contra la Hacienda Pública del que venía siendo acusado por el Ministerio Fiscal y la acusación particular, alzándose cuantas medidas cautelares se hubieran acordado sobre su persona y bienes". Sentencia que es firme al haberse desestimado el recurso de apelación interpuesto frente a la misma por el Abogado del Estado. Concretamente, la Sección Séptima de la Audiencia Provincial de Sevilla dictó sentencia en fecha 9 de marzo de 2012 cuyo fallo refiere: "Desestimamos el recurso de apelación objeto de este rollo. Confirmamos la sentencia dictada por la Ilma. Sra. Magistrada del Juzgado de lo Penal nº 12 de Sevilla el pasado día 28/04/2010".

Corresponde así examinar en qué medida esas sentencias penales absolutorias vinculan a la Administración Tributaria para poder dictar posteriormente la liquidación tributaria y la sanción tributaria que ahora revisamos.

Los hechos que se han declarado probados por las sentencias penales no se pueden modificar por la Administración Tributaria. 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: "La única vinculación a la decisión del juez penal es la relativa a los hechos que éste haya declarado probados...".

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".

Y en relación con lo expuesto se encuentra el principio "non bis in ídem", 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". 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.

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 ídem 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".

El principio del non bis in ídem, como tantas veces se ha dicho, contiene dos manifestaciones, la imposibilidad de ser sancionado 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 ídem 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".

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. 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 ídem.

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, 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, "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 porque se consideró que no había prueba de cargo suficiente como para poder concluir que el acusado había participado en una trama de defraudación a la hacienda pública al pretender obtener la deducción de cuotas de IVA soportadas por la compra de mercancías. En este sentido, se destaca el fundamento de derecho cuarto de la sentencia dictada por el Juzgado de lo Penal nº12 de Sevilla en fecha 28 de abril de 2010 en el que el órgano judicial niega valor probatorio a cada uno de los indicios que tuvo en cuenta la Inspección tributaria para presentar la denuncia por el delito de defraudación a la Hacienda Pública:

"CUARTO.- En nuestro caso, toda la prueba que se ha practicado en el juicio oral tiene carácter indiciario; se han aportado una serie de elementos de los que se pretende inferir la participación del acusado, con plena conciencia y conocimiento en el círculo cerrado de adquisiciones y ventas al que pertenecían las empresas que se citan en el informe de Inspección. Veamos si podemos llegar a tal conclusión examinando los indicios utilizados por las acusaciones para tal fin.

....

2. Falta de acreditación de la efectiva entrega de bienes y el transporte en las operaciones realizadas.

En principio, cabe poner de manifiesto que se ha constatado la existencia de parte de los productos, como es el caso de las tarjetas de telefonía. El Sr. Inspector declaró en el acto de juicio que tuvo alguna en su poder, si bien comprobó que la que se le había proporcionado no se correspondía con ninguna línea, ello ha sido achacado por la defensa a que estaba defectuosa.

Pero con independencia de que no se haya probado la inexistencia de las mercaderías - hecho que correspondería a las acusaciones y que constituiría una autentica probatio diabólica- consta en la causa toda la documentación tramitada en relación con los envíos intracomunitarios de bienes. Según se expone en el informe aportado por la defensa, la misma, con carácter general, está constituida por los correspondientes contratos de transporte o facturas expedidas por el transportista; y si se realiza por el comprador por su cuenta, mediante el acuse de recibo del adquirente, el duplicado de la factura con estampillado o cualquier otro documento que justifique la operación. En nuestro caso, los envíos se hacen por el denominado Circuito Verde de Aduana, lo que implica que ningún funcionario revisa el contenido de los envíos, concluyéndose por la Inspección que ello es un dato más a tener en cuenta para poder llegar a la conclusión de que las mercancías no existen. Ello no es suficiente para concluir que no contiene ningún elemento o que no se correspondan con los que constan en el envío o no sean reales. Pero aun en ese caso, en lo que nos concierne examinar en la presente resolución, para el acusado, los envíos constaban realizados siguiendo la legislación que regía respecto al transporte intracomunitario, y no se le puede exigir una diligencia más allá de esta comprobación.

Tampoco se acredita que Transportes Bayona, encargada generalmente del traslado de la mercancía, no exista.

Es verdad que la existencia de un transporte no tiene que implicar necesariamente la existencia de la mercancía transportada. Podría ocurrir que los efectos transportados carecieran de valor económico o fueran obsoletos o se tratara siempre de las mismas mercaderías, pero no existe ningún indicio de que ello así fuera.

...

4. Otro de los elementos que se han tenido en cuenta en el informe de la Inspección es la consideración como truchas de todas las empresas que son enumeradas en el mismo. Se aportan como anexos al informe los emitidos tras la investigación a que fueron sometidas las empresas por irregularidades advertidas en sus declaraciones y liquidaciones, en los que se concluye que se trata de empresas que reúnen estas características por datos como la imposibilidad de localización de sus administradores, personal o sede física; no cumplir sus obligaciones fiscales, trabajar con precios y mercancías que no son reales; u operar en el mercado intracomunitario. Pero lo más reseñable de estas empresas es que cobrando el IVA correspondiente a la venta del material informático (IVA pagado por los compradores y que, en caso de que estos vendan el género en un país intracomunitario les será devuelto por Hacienda), no ingresan el impuesto (devuelto por Hacienda a los compradores) en el Tesoro, por lo que se produce un perjuicio económico para el Estado, que devuelve un impuesto que no le ha sido ingresado previamente por el obligado tributario.

Pues bien ante este planteamiento ha de indicarse que dicha consideración se presume pero no se acredita. Ni aun ratificándose en el acto de juicio por los señores inspectores los informes que llegan a tal conclusión podemos considerar en el presente proceso que así es.

.....

6º. Otros datos que son valorados por la Inspección como los relativos a que los cobros al cliente se hacen con antelación al pago al proveedor y que las compras y ventas son simultaneas, se puede entender justificado por la propia naturaleza de la actividad de intermediación, en que no resulta esta una forma de operar inusual, por cuanto es una forma de asegurarse el pago en una operación en la que resulta esencial la rapidez por la propia naturaleza del mercado en el que opera, el de telefonía móvil, en el que la obsolescencia de los productos suele ser casi inmediata.

.....

... derivadas de la dificultad de prueba, no permite expandir los límites del Derecho Penal hasta desconocer los postulados del principio de presunción de inocencia".

Por tanto, nos encontramos en este momento con una declaración del orden penal, en el ejercicio del ius puniendi que es firme y que no ha apreciado la existencia de delito -la sentencia penal es absolutoria- que contiene una relación de hechos probados, los referidos, a los que ha de estarse, y dichos hechos vinculan a la Administración Tributaria en el ejercicio de su potestad liquidadora y sancionadora. En este caso, el órgano judicial penal ha enjuiciado el ilícito perseguido, y ha declarado que no concurre delito porque del examen del conjunto de los indicios que ha tenido en cuenta la Inspección no es posible concluir la inexistencia de mercancías derivadas de las operaciones a las que se refieren las facturas en las que se han soportado cuotas de IVA ni tampoco que se emitieran por empresas que participaban en la trama de defraudación denominadas empresas "trucha" y fraude en "carrusel". Y esa declaración penal en relación con esos hechos si vincula a la Administración tributaria, por lo que si, como es el caso, no se realizan nuevas comprobaciones e investigaciones por la Inspección ésta está vinculada por la relación de hechos declarados probados en la citada sentencia penal. Y ello supone la nulidad de la liquidación tributaria ahora revisada por cuanto que ha negado la devolución de las cuotas soportadas por IVA en virtud de los mismos hechos que la sentencia penal absolutoria había declarado que no estaban suficientemente acreditados. Y por igual motivo se acuerda la nulidad de la sanción tributaria basada en esos mismos hechos pues lo contrario conculcaría el principio non bis in ídem en los términos contemplados.

Septimo.

De conformidad con lo dispuesto en el artículo 139.1 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa en la redacción dada por la Ley 37/2011, de 10 de octubre, al estar ante una estimación del presente recurso contencioso administrativo se imponen a la Administración demandada las costas procesales causadas en esta instancia.

FALLAMOS

Que debemos ESTIMAR Y ESTIMAMOS el presente recurso contencioso administrativo nº 591/2013, interpuesto por la Procuradora de los Tribunales Doña Beatriz Pérez-Urruti Iribarren, en nombre y representación de la mercantil "SEACREST TRADING CORPORATION, S.L.", contra la desestimación presunta de las reclamaciones económicas administrativas interpuestas con fecha 11 de octubre de 2012 y 11 de julio de 2013 ante el Tribunal Económico Administrativo Central contra el Acuerdo de liquidación con clave NUM000 en

concepto de Impuesto sobre el Valor Añadido correspondiente al ejercicio 2004 y contra el Acuerdo de imposición de sanción con numero de referencia NUM001 por el que se impone una multa por importe de 632.439,84 euros, respectivamente y, en consecuencia, debemos declarar y declaramos que no son conformes al ordenamiento jurídico y se acuerda su nulidad.

Se imponen a la Administración demandada las costas procesales causadas en esta instancia.

Así por ésta nuestra sentencia, que se notificará haciendo constar que contra la misma cabe recurso de casación, siguiendo las indicaciones prescritas en el artículo 248 de la Ley Orgánica 6/1985 , y testimonio de la cual será remitido en su momento a la oficina de origen a los efectos legales junto con el expediente, en su caso, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

PUBLICACIÓN. Una vez firmada y publicada la anterior resolución entregada en esta Secretaría para su notificación, a las partes, expidiéndose certificación literal de la misma para su unión a las actuaciones.

En Madrid a 11/01/2016 doy fe.

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.