

**BASE DE DATOS DE Norma DEF.-**

Referencia: NFJ066514

**AUDIENCIA NACIONAL**

Sentencia 102/2017, de 17 de marzo de 2017

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 66/2015

**SUMARIO:**

**Procedimiento de revisión en vía administrativa. Devolución de ingresos indebidos. Supuestos de procedencia.** Al no ser posible legalmente que una sentencia penal practique una liquidación tributaria, la recurrente, que de forma paralela al proceso penal que se seguía contra su representante legal por comisión de un delito contra la Hacienda pública presentó -con el carácter de ingreso a cuenta de la futura liquidación tributaria- autoliquidaciones en concepto de IVA correspondientes a los ejercicios litigiosos, ingresando una cantidad que ha devenido excesiva, por cuanto supera la declarada probada en el proceso penal-, está en disposición de invocar el art. 126.2 RD 1065/2007 (Rgto de gestión e inspección tributaria) y solicitar de la AEAT la rectificación de sus autoliquidaciones, así como formular la petición de devolución de ingresos que estime oportuna. No obstante, la estimación del recurso tiene carácter parcial ya que no podemos acceder a la petición de la recurrente en el sentido de que se declare su derecho al percibo de la cantidad reclamada, pues para ello debe tramitarse con carácter previo el procedimiento establecido al efecto, lo que fue impedido por el acto recurrido y que ahora se anula.

**PRECEPTOS:**

Ley 58/2003 (LGT), arts. 101, 102, 180, 250 y disp. adic. décima.  
RD 1065/2007 (Rgto. de Gestión e Inspección Tributaria), art. 126.2.  
Constitución Española, art. 118.

**PONENTE:**

*Don Santiago Pablo Soldevila Fragoso.*

**AUDIENCIA NACIONAL**

Sala de lo Contencioso-Administrativo

SECCIÓN SEXTA

Núm. de Recurso: 0000066 / 2015

Tipo de Recurso: PROCEDIMIENTO ORDINARIO

Núm. Registro General: 00825/2015

Demandante: GAMESTOP IBERIA SLU

Procurador: D<sup>a</sup> MILAGROS DURET ARGUELLO

Demandado: TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL

Abogado Del Estado

Ponente Ilmo. Sr.: D. SANTIAGO PABLO SOLDEVILA FRAGOSO

### SENTENCIA

Ilma. Sra. Presidente:

D<sup>a</sup>. BERTA SANTILLAN PEDROSA

Ilmos. Sres. Magistrados:

D. SANTIAGO PABLO SOLDEVILA FRAGOSO

D. FRANCISCO DE LA PEÑA ELIAS

D<sup>a</sup>. ANA ISABEL RESA GÓMEZ

D. RAMÓN CASTILLO BADAL

Madrid, a diecisiete de marzo de dos mil diecisiete.

VISTO, en nombre de Su Majestad el Rey, por la Sección Sexta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo, de la Audiencia Nacional, el recurso nº 66/15, seguido a instancia de la mercantil "Gamestop Iberia SLU" , representada por la Procuradora de los Tribunales D<sup>a</sup> Milagros Duret Arguello, con asistencia letrada, y como Administración demandada la General del Estado, actuando en su representación y defensa la Abogacía del Estado. El recurso versó sobre impugnación de liquidación tributaria en concepto de IVA e imposición de sanción, la cuantía se fijó 686.325, 16 €, e intervino como ponente el Magistrado Don SANTIAGO PABLO SOLDEVILA FRAGOSO. La presente Sentencia se dicta con base en los siguientes:

### ANTECEDENTES DE HECHO

#### Primero.

Para el correcto enjuiciamiento de la cuestión planteada es necesario el conocimiento de los siguientes hechos:

1. En el curso de unas actuaciones de comprobación e investigación de alcance general incoadas contra la recurrente, el 24 de marzo de 2004 se le notifica la ampliación de dichas actuaciones, incluyendo el concepto de IVA relativo a los ejercicios de 2001 a 2003.

2. El actuario interviniente procedió a remitir testimonio de las actuaciones a la jurisdicción penal, dictándose el 14 de diciembre de 2010 sentencia firme por la Audiencia Provincial de Valencia que condenó al representante legal de la mercantil recurrente como autor de un delito contra la Hacienda Pública.

3. La jurisdicción penal declaró probado que en los años 2002 y 2003, la recurrente omitió en sus autoliquidaciones de IVA operaciones que según sus propios libros sí había realizado, con la consecuencia de dejar de ingresar 1.174.560,37 euros en 2002 y 710.994, 10 euros en 2003.

4. De forma paralela al proceso penal, la recurrente presentó el 3 de febrero de 2006 autoliquidaciones en concepto de IVA correspondientes a los ejercicios de 2002 y 2003 completos, con el carácter de ingreso a cuenta de la futura liquidación tributaria.

5. La sentencia de instancia, dictada el 11 de octubre de 2010 por el Juzgado de lo Penal nº 10 de los de Valencia , confirmada en todos sus extremos por la Audiencia Provincial, declaró probado que:

-El importe dejado de ingresar por la recurrente en 2002 fue de 1.174.560,37 euros y en 2003 de 710.994,10 euros.

-El ingreso a cuenta realizado por la recurrente fue en el ejercicio de 2002 de 1.258.332,68 euros y en el de 2003 de 1.313.546,95 euros.

-La deuda tributaria generada mediante la conducta delictiva fue íntegramente satisfecha y no se reclamó al respecto.

6. La recurrente, tras dictarse la sentencia de la Audiencia Provincial, solicitó de la AEAT la rectificación de las liquidaciones practicadas y la devolución como ingresos indebido de la cantidad de más ingresada, que cifra en 686.325, 16 €.

7. El 11 de diciembre de 2012, la Unidad de Gestión de Grandes Empresas de la Dependencia de la Inspección Regional de la AEAT en Valencia dictó resolución desestimatoria de la referida petición.

8. Interpuesta reclamación económico-administrativa, fue desestimada por el TEAC, en principio por silencio administrativo y finalmente por acuerdo expreso de 22 de enero de 2015.

## Segundo.

Por la representación de la actora se interpuso recurso Contencioso-Administrativo contra la resolución precedente, formalizando demanda con la súplica de que se dictara sentencia declarando la nulidad del acto recurrido por no ser conforme a derecho. La fundamentación jurídica de la demanda se basó en las siguientes consideraciones:

### 1. Prejudicialidad penal y vinculación a los hechos declarados probados en sentencia:

-Invoca el artículo 180 de la LGT y el principio de prevalencia de las decisiones adoptadas por la jurisdicción penal sobre la administrativa.

-La sentencia penal declaró probado en los términos antes expresados que la recurrente había satisfecho su deuda tributaria, que había ingresado cantidades mayores a las adeudadas y que nada se reclamó en concepto de responsabilidad civil.

-La AEAT debe respetar los pronunciamientos de la sentencia penal.

### 2. Inexistencia de liquidación tributaria:

-Improcedente aplicación del artículo 126 del RD 1065/2007 de 27 de julio sobre actuaciones de gestión e inspección tributaria para denegar la petición de devolución.

-La Administración le niega la devolución por entender que la sentencia penal equivale a una liquidación tributaria y no cabe acceder a la devolución de ingresos indebidos solicitados después de haberse practicado la liquidación (artículo 126 citado).

-La sentencia penal no ha practicado una liquidación definitiva que impida el ejercicio de la acción de devolución de ingresos indebidos ya que la sentencia penal es el título ejecutivo único que permite hacer efectiva la deuda tributaria, que cuantifica.

-La actividad administrativa queda reducida a un simple deber de colaboración en la ejecución del título que es la sentencia ( DA 10 LGT ).

-La cuantificación de la deuda debida se incorpora al proceso penal como presupuesto de hecho del tipo delictivo y figura en la sentencia como hecho probado que no puede ser alterado por la Administración.

-El artículo 101 LGT delimita el concepto de liquidación tributaria, que es un acto de la Administración. El artículo 102.2 LGT contiene los elementos de la liquidación tributaria, que no concurren en el presente caso.

-La sentencia penal no realiza una mera cuantificación de una liquidación previa administrativa.

### 3. Falta de intervención en el proceso penal:

-La recurrente no fue parte en el proceso penal, que se siguió contra su representante legal, por lo que no pudo formular alegaciones ni proponer prueba.

-Negarle la devolución de lo pedido por aplicación del artículo 126 del RD 1065/2007 , supondría una vulneración del artículo 24.2 CE .

### 4. Inexistencia de condena en concepto de responsabilidad civil:

-El hecho de que la Audiencia Provincial fijara una pena más atenuada en consideración a que se había ingresado la cantidad defraudada no presupone el quantum de la misma ni el exceso de ingresos.

-Al no existir condena en concepto de responsabilidad civil, no existe el procedimiento de ejecución aludido en la DA 10 LGT .

-Destaca que en el curso del proceso penal, la Administración emitió un informe reconociendo una deuda tributaria inferior en 686.325,16 euros, a lo ingresado por el recurrente y a continuación le deniega la devolución del resto. Alega en esta situación la doctrina de los actos propios.

5. Procedimiento de aplicación de los tributos pertinente e improcedencia de acudir a la ejecución de sentencia:

-La Administración remite indebidamente al recurrente al procedimiento de ejecución de sentencia para recuperar el exceso de ingreso

-La ejecución de sentencia sólo puede extenderse al contenido de ésta en su parte dispositiva y no a hechos probados de la misma. Determinar si ha existido un exceso de ingresos y devolverlo es ajeno a la ejecución de sentencia.

6. Realización del ingreso indebido y enriquecimiento injusto de la Hacienda Pública:

-Invoca los artículos 221 y 120.3 de la LGT , el artículo 126 del RD 1065/2007 y el artículo 16 del RD 520/2005 .

-Destaca que en caso de no procederse a la devolución solicitada como ingreso indebido, se produciría un enriquecimiento injusto de la Hacienda Pública.

### **Tercero.**

La Administración demandada contestó a la demanda oponiéndose a ella con la súplica de que se dicte sentencia desestimando el recurso y declarando ajustada a derecho la resolución recurrida.

### **Cuarto.**

Sin apertura de fase probatoria , se acordó en sustitución de la vista el trámite de conclusiones que fue evacuado por las partes.

### **Quinto.**

Señalado el día 7 de marzo de 2017 para la votación y fallo ésta tuvo lugar en la reunión del Tribunal señalada al efecto.

### **Sexto.**

Aparecen observadas las formalidades de tramitación que son las del procedimiento ordinario establecido en los artículos 45 a 77 de la Ley 29/1998 de 13 de julio , reguladora de la Jurisdicción contencioso-administrativa.

## **FUNDAMENTOS JURÍDICOS**

### **Primero.**

La cuestión planteada en el presente procedimiento se refiere a la determinación del ajuste legal de la resolución del TEAC de 22 de enero de 2015, en cuya virtud se confirmó la resolución previa de la AEAT por la que se denegó a la recurrente el derecho a rectificar sus autoliquidaciones complementarias de IVA presentadas en

2006 y el reconocimiento de su derecho a la devolución de las cantidades indebidamente ingresadas por importe de 686.325,16 euros.

La AEAT denegó la devolución con apoyo en el artículo 126.2 del RD 1065/2007 que impide tramitar el procedimiento de rectificación de autoliquidaciones una vez la AEAT haya practicado la liquidación tributaria definitiva, teniendo la sentencia penal definitiva tal condición en los delitos contra la Hacienda Pública.

### **Segundo.**

La correcta comprensión de la cuestión planteada requiere partir de un dato incuestionado, como es el hecho de que en el marco de un procedimiento penal seguido contra el representante legal de la recurrente, éste fue condenado como autor de un delito contra la Hacienda Pública por haber dejado de ingresar en el ejercicio de 2002 1.174.560,37 euros y en el de 2003 de 710.994,10 euros.

Este dato se complementa con el hecho de que durante la tramitación del procedimiento penal y antes de que recayera la sentencia definitiva, la recurrente realizó un ingreso a cuenta para el ejercicio de 2002 de 1.258.332,68 euros y para el de 2003 de 1.313.546,95 euros, por lo que ingresó de más 686.325,16 euros.

### **Tercero.**

Tal y como indica la STS 24 junio de 2016 recurso de casación nº 4134/2014 , la integración de normas penales y tributarias no está exenta de dificultades, pues aun cuando en ambos casos nos encontramos ante manifestaciones de potestades de los poderes públicos (el ejercicio del ius puniendi y el ejercicio de la potestad de exigir la contribución al gasto público), los principios y fundamentos de estos sectores del ordenamiento jurídico no coinciden plenamente. Y, en el Derecho español, a diferencia de lo que ocurre en otros ordenamientos, la normativa de los ilícitos tributarios aparece escindida, de manera que las infracciones tributarias se regulan, tanto en sus aspectos sustantivos como procedimentales, en la LGT y disposiciones reglamentarias que la desarrollan (RD 2063/2004, de 15 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento del Régimen Sancionador Tributario), mientras que los delitos contra la Hacienda Pública aparecen regulados en el Código Penal .

El régimen legal vigente en el ámbito tributario cuando se produjeron los hechos, estaba constituido por el artículo 180 de la LGT y su DA décima. De dicho bloque normativo, invocado por la recurrente, se deduce que en el supuesto de que se hubiera declarado la existencia de una responsabilidad civil por parte del defraudador, que se compone de la deuda tributaria pendiente de pago, es decir la cuota a ingresar y los intereses de demora, a la que puede añadirse la eventual multa, su pago se exigía por el procedimiento administrativo de apremio debiendo remitir el juez sentenciador testimonio de su sentencia a los órganos de la Administración Tributaria y ordenar su exacción.

En este contexto, podría discutirse, como hizo la STS 16 de junio de 2016 recurso de casación nº 805/2015 , la relación entre la Hacienda Pública y los Tribunales a los efectos de ejecutar la sentencia, debiendo delimitarse los ámbitos de actuación de cada uno de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 118 de la CE , que reserva a los tribunales la ejecución de sus sentencias.

Esta regulación dio lugar a una situación confusa en la medida en que la deuda tributaria se convertía en una nueva figura, de naturaleza jurídica distinta, como es la responsabilidad civil por delito, provocando el entrecruzamiento de legislaciones apuntado.

Esta problemática ha sido abordada por la Ley 34/2015 de reforma de la Ley 58/2003 General Tributaria que introduce en el artículo 250.2 de la reformada LGT , un nuevo planteamiento contrario a la suspensión de las actuaciones inspectoras durante la tramitación del procedimiento penal y que reafirma las potestades ya existentes de la Administración en orden a practicar las liquidaciones tributarias, expresamente en los casos de delitos contra la Hacienda Pública.

Como regla general, la Administración deberá, tras esta Ley, proseguir con los actos de inspección y de práctica de las liquidaciones aún en los casos en que deduzca testimonio por los mismos hechos a la jurisdicción penal por existir indicios de delito contra la Hacienda Pública.

La liquidación así practicada por la Administración, deberá finalmente ajustarse, en su caso, a las cantidades que resulten de los pronunciamientos de la sentencia penal, sin desconocer de esta manera la obligación de la Administración de respetar los hechos declarados probados en la sentencia penal y la fijación de las cuantías que en la misma se consideren defraudadas.

#### Cuarto.

En el presente caso, es importante destacar que no ha existido declaración de responsabilidad civil, ya que la deuda tributaria fue satisfecha antes de dictarse la sentencia y así se consigna expresamente en la misma.

De esta forma, nunca se ha planteado la situación de ejecutar el cobro de cantidad alguna, argumento que viene a incidir en el hecho de que la sentencia no practicó una liquidación tributaria, sino que se limitó a fijar una condena por delito contra la Hacienda Pública

En este sentido, el artículo 101 de la LGT , define la liquidación tributaria como "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", que debe contener las menciones a que se refiere el artículo 102.2 de la misma LGT , lo que no se consigna en la sentencia referida.

No se concibe pues en nuestra legislación que un órgano distinto de la Administración practique una liquidación tributaria, ya que ésta es tarea reservada a la misma, que, además, sólo podrá adoptarla tras haber seguido el correspondiente procedimiento inspector, garantía indisociable a la práctica de la liquidación.

En coherencia con lo expuesto, el artículo 126.2 del RD 1065/2007 que sirve de base a la resolución administrativa recurrida, impide iniciar la solicitud de rectificación de liquidaciones "antes de que la Administración tributaria haya practicado la liquidación definitiva".

En definitiva, cabe concluir que al no practicar la sentencia penal firme una liquidación tributaria, la recurrente está en disposición de invocar el artículo 126.2 del RD 1065/2007 y solicitar de la AEAT la rectificación de sus autoliquidaciones, así como formular la petición de devolución de ingresos que estime oportuna.

La estimación del recurso tiene, en consecuencia, el carácter de parcial ya que no podemos acceder a la petición de la recurrente en el sentido de que se declare su derecho al percibo de la cantidad reclamada, pues para ello debe tramitarse con carácter previo el procedimiento establecido al efecto, lo que fue impedido por el acto recurrido y que ahora anulamos.

#### Quinto.

De conformidad con lo dispuesto en el artículo 139 de la LJCA no procede imponer costas a ninguna de las partes, dada la estimación parcial del recurso.

Vistos los preceptos citados por las partes y demás de pertinente y general aplicación, venimos a pronunciar el siguiente

### FALLO

Estimamos en parte el recurso interpuesto y en consecuencia anulamos el acto impugnado en la medida en que impide a la recurrente iniciar el procedimiento de rectificación de sus autoliquidaciones y formular la petición de reembolso.

Desestimamos la petición de la recurrente relativa al reintegro de las cantidades reclamadas, sin perjuicio de su derecho a iniciar el procedimiento correspondiente para su reintegro.

Sin costas.

Así por esta nuestra Sentencia, que se notificará en la forma prevenida por el art. 248 de la Ley Orgánica del Poder Judicial , y contra la que cabe recurso de casación que deberá prepararse ante esta Sala en el plazo de 30 días contados desde el siguiente al de su notificación; en el escrito de preparación del recurso deberá acreditarse el cumplimiento de los requisitos establecidos en el artículo 89.2. de la Ley de la Jurisdicción justificando el interés casacional objetivo que presenta, 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 23/03/2017 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.