

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ075480

AUDIENCIA NACIONAL

Sentencia de 10 de octubre de 2019

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 223/2016

SUMARIO:

Principios constitucionales y generales del Derecho Tributario. Non bis in idem. Procedimiento de inspección. Interrupciones y dilaciones. Prejudicialidad. Vinculación con la sentencia penal. La sentencia señala que no ha resultado acreditada la realidad de los hechos denunciados, en sus hechos probados. Aunque la sentencia aplica el principio de presunción de inocencia, indica expresamente «no resultando acreditada la participación del mismo en los hechos enjuiciados en la forma que mantienen las acusaciones.» Y estos eran según los hechos probados «había incrementado el coste de adquisición de las fincas y con ello, minimizado el beneficio de la venta y, consecuentemente, el resultado contable y la base imponible del Impuesto sobre Sociedades, simulando la realización de obras en los mismos.» Dado que los hechos denunciados por la Inspección en el Informe de delito son que los trabajos facturados por tres de las nueve empresas no habían sido realizados, la sentencia declara como hechos probados que «las fincas vendidas por el acusado fueron objeto de desbroce, taluzamiento y remoción de tierras.» Y así como «concretada por el informe, tras el examen del terreno, en 1.922.860,54 euros, cantidad que no discrepa de la declarada por el acusado a la Hacienda Pública.» Dado que no se ha probado por la parte acusadora que no se hayan realizado los trabajos, ello significa, tras la valoración de la prueba en el ámbito penal, que los trabajos si se han realizado. Los hechos probados vinculan a la Administración, esos hechos, que se consideran probados han de ser respetados por la Administración, como ha recordado la Jurisprudencia (STS de 7 de julio de 2011, recurso n.º 5417/2009 (NFJ043861), queda vinculada cuando exista declaración expresa de que aquellos hechos han existido. La regularización practicada por la Inspección contraviene frontalmente el pronunciamiento penal, aunque se pretenda encubrir con la supuesta ausencia de prueba de que los trabajos se realizaron. Lo que no solo resulta del contenido de los «hechos probados» de la sentencia del Juzgado de lo Penal, sino de las afirmaciones fácticas de esta sentencia y la de la Audiencia Provincial. Por consiguiente, la Sala considera tal como postula la recurrente, que se ha vulnerado lo dispuesto en el art. 180.1 LGT, puesto que, si ha existido un pronunciamiento sobre la realidad de los trabajos, según resulta de la valoración de las pruebas practicadas en el proceso penal, declarando como hecho probado que no ha resultado acreditada la realidad de los hechos denunciados.

PRECEPTOS:

Ley 58/2003 (LGT), arts. 104, 105, 150, 180 y 191.

RD 939/1986 (RGIT), art. 31.

RD 1065/2007 (RGAT), art. 104.

PONENTE:*Don Jesús María Calderón González.*

Magistrados:

Don JESUS MARIA CALDERON GONZALEZ

Don MANUEL FERNANDEZ-LOMANA GARCIA

Don FRANCISCO GERARDO MARTINEZ TRISTAN

Doña CONCEPCION MONICA MONTERO ELENA

Don JAVIER EUGENIO LOPEZ CANDELA

AUDIENCIA NACIONAL

Sala de lo Contencioso-Administrativo

SECCIÓN SEGUNDA

Núm. de Recurso: 0000223 /2016

Tipo de Recurso: PROCEDIMIENTO ORDINARIO

Núm. Registro General: 01807/2016

Demandante: GOGARSA S.L.

Procurador: MARIA EUGENIA PATO SANZ

Demandado: TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL

Abogado Del Estado

Ponente Ilmo. Sr.: D. JESÚS MARÍA CALDERÓN GONZALEZ

S E N T E N C I A Nº:

Ilmo. Sr. Presidente:

D. JESÚS MARÍA CALDERÓN GONZALEZ

Ilmos. Sres. Magistrados:

D. MANUEL FERNÁNDEZ LOMANA GARCÍA
D. FRANCISCO GERARDO MARTINEZ TRISTAN
D^a. CONCEPCIÓN MÓNICA MONTERO ELENA
D. JAVIER EUGENIO LÓPEZ CANDELA

Madrid, a diez de octubre de dos mil diecinueve.

Visto el recurso contencioso-administrativo que ante esta Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional y bajo el número 223/2016, se tramita a instancia de la entidad GOGARSA S.L., representada por la Procuradora Doña Maria Eugenia Pato Sanz, contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central, de fecha 4 de febrero de 2016, relativa al Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 2004, sanción y cuantía de 203.984,20 euros, y en el que la Administración demandada ha estado representada y defendida por el Sr. Abogado del Estado.

ANTECEDENTES DE HECHO**Primero.**

La parte indicada interpuso, en fecha 5 de abril de 2016, este recurso respecto de los actos antes aludidos, admitido a trámite y reclamado el expediente administrativo, se entregó este a la parte actora para que formalizara la demanda, lo que hizo en tiempo; y en ella realizó una exposición fáctica y la alegación de los

preceptos legales que estimó aplicables, concretando su petición en el suplico de la misma, en el que literalmente dijo:

" A LA SALA SUPLICO: Que habiendo por presentado este escrito, y sus copias, con devolución del expediente original, se sirva admitirlo, mandarlo unir a los autos de su razón, tener por formulada en tiempo y forma demanda contra la Resolución NUM000 y NUM001, acumuladas, de fecha 4 de febrero de 2016, dictada por el Tribunal Económico - Administrativo Central, y, en su día, previos los trámites legalmente preceptivos, dicte Sentencia por la que estimando el recurso formulado en nombre de la mercantil GOGARSA, SL, se reconozca y declare que la resolución sancionadora no es conforme a Derecho, declarando su nulidad por no ser ajustada a Derecho, por los siguientes motivos:

1º. La prescripción del derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación y, por tanto, para imponer sanción.

2º. Con carácter subsidiario, porque del examen conjunto de las dos sentencias dictadas por el Juzgado de lo Penal y por la Audiencia Provincial de Almería resulta que en el proceso penal ha quedado probada la realización de los trabajos que la inspección cuestiona y, por tanto, se ha vulnerado el artículo 180.1 LGT al tener por objeto ambos procedimientos, penal y administrativo posterior, la investigación de los mismos hechos, por lo que la Administración Tributaria no podía desplegar su actividad comprobadora contraviniendo de plano aquellos pronunciamientos.

3º. Con carácter subsidiario a los dos anteriores, porque la inspección no ha probado los hechos constitutivos de su derecho.

4º. Con carácter subsidiario a los tres anteriores, por haberse vulnerado el principio "non bis in diem", y por la ausencia de motivación y de prueba de la culpabilidad en la resolución sancionadora."

Segundo.

De la demanda se dio traslado al Abogado del Estado, quien en nombre de la Administración demandada contestó en un relato fáctico y una argumentación jurídica que sirvió al mismo para concretar su oposición al recurso en el suplico de la misma, en el cual solicitó:

"Que teniendo por presentado este escrito, se admita y se tenga por CONTESTADA LA DEMANDA dictándose, tras los trámites legales, sentencia en la que se desestime íntegramente el recurso contencioso-administrativo interpuesto por el demandante con expresa condena en costas."

Tercero.

No solicitado el recibimiento del pleito del recurso a prueba, siguió el trámite de Conclusiones, a través del cual las partes, por su orden, han concretado sus posiciones y reiterado sus respectivas pretensiones, tras lo cual quedaron los autos pendientes de señalamiento, lo que se hizo constar por medio de diligencia de ordenación de 21 de octubre de 2016; y, finalmente, mediante providencia de 30 de septiembre de 2019 se señaló para votación y fallo el día 3 de octubre de 2019, fecha en que efectivamente se deliberó y votó.

Cuarto.

En la tramitación del presente recurso contencioso-administrativo se han observado las prescripciones legales exigidas en la Ley reguladora de esta Jurisdicción, incluida la del plazo para dictar sentencia. Y ha sido Ponente el Ilmo. Sr. D. JESÚS MARÍA CALDERÓN GONZALEZ, Presidente de la Sección, quién expresa el criterio de la Sala.

FUNDAMENTOS JURÍDICOS

Primero.

El presente recurso contencioso administrativo se interpone por la representación de la entidad GOGARSA S.L., contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 4 de febrero de 2016, que inadmite la reclamación económico administrativa interpuesta contra la liquidación y desestima la articulada respecto a la sanción, frente a los acuerdos de liquidación y sanción, de fechas 12 de abril y 22 de abril de 2013 respectivamente, dictados por la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de- Andalucía de la Agencia Estatal de Administración Tributaria:

- Acuerdo de liquidación derivado del acta de disconformidad nº NUM002, referido al Impuesto sobre Sociedades, período 2004.
- Acuerdo de resolución de procedimiento sancionador derivado del acuerdo de inicio de expediente sancionador nº NUM003, referido al Impuesto sobre Sociedades, período 2004.

Son antecedentes a tener en cuenta en la presente resolución y así derivan del expediente administrativo, los siguientes:

PRIMERO. Con fecha 28 de junio de 2005 se iniciaron actuaciones inspectoras de comprobación e investigación de la situación tributarla de la entidad GOGARSA, SL, en relación con el Impuesto sobre el Valor Añadido por los periodos impositivos comprendidos en los años 2.003 y 2.004.

El alcance de las actuaciones Inspectoras fue de carácter general.

Posteriormente, el 27 de Enero de 2006, se notifica al obligado la ampliación del alcance de las actuaciones con carácter general al impuesto sobre Sociedades, ejercicio 2004.

Con fecha 08/06/2006 las actuaciones seguidas por la Inspección en relación con el Impuesto sobre el Valor Añadido e Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2004 fueron remitidas al Ministerio Fiscal por considerarse que la infracción cometida pudiera ser constitutiva de un delito contra la Hacienda Pública regulado en el Código Penal.

El 15 de Junio de 2012 se dictó por la Sección Tercera de la Audiencia Provincial de Almería Sentencia por la que se desestima el recurso de apelación interpuesto por el Letrado del Estado y por el Ministerio Fiscal contra la Sentencia dictada por la lma. Sra. Magistrada-Juez del Juzgado de lo Penal núm. 4 de Almería, con fecha 1 de Septiembre de 2011, y se confirma íntegramente la resolución recurrida en la que se falla absolver al Sr. Don Luis Alberto de la denuncia por sendos delitos contra la Hacienda Pública en relación al Impuesto sobre Sociedades y el Impuesto sobre el Valor Añadido de 2004 de "Gogarsa, SL".

Con fecha de 19 de junio de 2012 se recibe por la Abogacía del Estado la referida Sentencia de la Audiencia Provincial de Almería.

A efectos de continuar con el procedimiento administrativo de Inspección iniciado antes de la remisión de las actuaciones al Ministerio Fiscal, se emite comunicación de reanudación de actuaciones de fecha de 25/07/2012 en relación con el Impuesto sobre el Valor Añadido e Impuesto sobre Sociedades de 2004, la cual es notificada al obligado tributario el día 26/07/2012 mediante el acceso al contenido del acto objeto de notificación en el buzón electrónico asociado a su dirección electrónica habilitada en el Servicio de Notificaciones Electrónicas.

Con fecha 14 de Septiembre de 2012 se notifica al obligado el acuerdo de ampliación del plazo de duración de las actuaciones por un periodo de seis meses, en virtud de lo dispuesto en el artículo 150.4, b) de la Ley 58/2003.

En fecha 1 de marzo de 2013, la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Andalucía de la AEAT incoó a la reclamante acta de disconformidad, modelo A02 nº NUM002, por el Impuesto sobre Sociedades del período 2004, emitiéndose el preceptivo informe ampliatorio.

Presentadas alegaciones por la interesada, el Jefe de la Oficina Técnica dictó en 12 de abril de 2013, notificado en 22 de abril de 2013, acuerdo de liquidación confirmando la propuesta inspectora, practicando liquidación definitiva de la que resultaba una deuda a ingresar por importe de 580.614,49 euros de los que 407.968,40 euros correspondían a la cuota y 172.646,09 euros correspondían a intereses de demora.

SEGUNDO. Del acta, informe, y acuerdo derivaba, en síntesis, lo siguiente:

GOGARSA SL adquirió diferentes fincas por un coste total de 228.308,39 euros y procedió a su venta el 16 de julio de 2004, por un importe de 2.821.451 euros más IVA por importe de 451.432,16 euros, declarando en escritura tener recibido tanto el importe de la venta como el IVA de la transmisión.

La regularización realizada por la Inspección consiste en no admitir la incorporación, como mayor valor de adquisición de las fincas transmitidas por la entidad, de los importes de las facturas giradas por ciertos proveedores (Ángel Daniel, PALEAGUILAS SL y AGRÍCOLA PELETÍN S.L.), que corresponden en general al concepto movimientos de tierras, en relación con las cuales se considera por la Inspección que no ha quedado suficientemente acreditada la realidad de los trabajos facturados por tales proveedores y pretendidamente realizados por éstos, lo que acarrea como consecuencia la improcedencia de minorar el resultado contable y la base imponible en los importes aplicados por el obligado como mayor valor de adquisición de la finca, de lo que deriva un menor resultado declarado como consecuencia de la enajenación de las mismas.

TERCERO. En fecha 22 de abril de 2013, derivado del acuerdo de liquidación arriba señalado, se dictó por el Inspector Regional de la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Andalucía de la AEAT acuerdo de imposición de sanción número A23 - 76781486, por la infracción tipificada en el artículo 191 de la Ley 58/2003 cuyo importe ascendía a 203.984,20 euros y que fue notificado el día 8 de mayo de 2013.

CUARTO. Frente al acuerdo de liquidación identificado en el Antecedente de hecho PRIMERO y el de imposición de sanción correspondiente se interpusieron el día 23 de mayo de 2013 sendas reclamaciones económico-administrativas ante el Tribunal Económico-Administrativo Central, tramitadas bajo los números NUM000 la correspondiente a la liquidación y NUM001 la correspondiente a la sanción.

Puesto de manifiesto el expediente para alegaciones, las mismas fueron presentadas con fecha 28 de febrero de 2014, en las que se manifiesta en síntesis lo siguiente:

- Prescripción del derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación y para imponer sanción.
- Nulidad de los acuerdos de liquidación y de imposición de sanción al existir una sentencia penal firme que declara que "no ha resultado acreditada la realidad de los hechos denunciada".
- Nulidad de los acuerdos de liquidación y de imposición de sanción ya que la Inspección no ha acreditado los hechos constitutivos de su derecho.
- Nulidad del acuerdo de imposición de sanción por la vulneración del principio de non bis in idem, ausencia de motivación y ausencia de prueba de la culpabilidad.

QUINTO. En fecha 4 de febrero de 2016, el Tribunal Económico Administrativo Central (en adelante TEAC) dictó con resolución con la siguiente parte dispositiva:

"EL TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL, en SALA, en las reclamaciones económico-administrativas que penden de resolución ante este Tribunal Económico- Administrativo Central, ACUERDA, 1) inadmitir la reclamación interpuesta contra la liquidación por extemporánea y 2) desestimar la reclamación interpuesta contra la sanción."

Contra dicha resolución se interpone el presente recurso.

Segundo.

La recurrente aduce los siguientes motivos de impugnación:

I Sobre la prescripción del derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación y, por tanto, para imponer sanción.

II Sobre la nulidad del acuerdo de imposición de sanción mediando una sentencia penal firme que declara, tras la valoración de las pruebas practicadas en el proceso penal, que "No ha resultado acreditada la realidad de los hechos denunciados", viniendo estos constituidos por la acusación acerca de que los trabajos controvertidos no habían sido efectivamente realizados.

III Sobre la nulidad del acuerdo de imposición de sanción porque la inspección no ha probado los hechos constitutivos de su derecho.

IV Sobre la nulidad del acuerdo de imposición de sanción.

- Primera. Vulneración del principio "non bis in idem".

- Segunda. Ausencia de motivación de la resolución sancionadora.
- Tercera. Ausencia de prueba de la culpabilidad.

Tercero.

El primer motivo del recurso hace referencia la prescripción del derecho a sancionar, pues el TEAC declaró inadmisibile la reclamación económico administrativa interpuesta contra la liquidación.

La actora aduce que se ha rebasado el plazo máximo de conclusión del procedimiento y que no consta en el Acta ni el Acuerdo de Liquidación los motivos, ni existe fundamento alguno que avale la afirmación de los 2112 días de dilación que le imputa la Administración, así como los motivos que impidieron que las actuaciones inspectoras se desarrollaran con normalidad.

Cita diversa Jurisprudencia.

La resolución del TEAC se pronuncia en su Fundamento de Derecho Quinto sobre la cuestión planteada en los siguientes términos, que no han sido combatidas por la actora.

"QUINTO. Una vez establecida la inadmisibilidad de la reclamación interpuesta contra la liquidación, la siguiente cuestión a resolver, por tanto, es la conformidad o no a Derecho del acuerdo sancionador, habiendo sido la reclamación interpuesta contra el mismo en plazo hábil.

En cuanto a la alegación relativa a la prescripción del derecho a sancionar como consecuencia de haber prescrito el derecho a liquidar al haber transcurrido más de doce meses desde el inicio de las actuaciones hasta la notificación del acuerdo de liquidación sin que se hayan motivado las dilaciones ni las causas que han provocado el retraso o entorpecimiento, hay que señalar que en el acta de disconformidad e informe ampliatorio así como en el acuerdo de liquidación se recogen las dilaciones habidas en el procedimiento inspector como consecuencia de los distintos aplazamientos solicitados por el obligado, así como el retraso en la aportación de la documentación requerida por la Inspección. También se recoge el periodo de interrupción justificada por la remisión de las actuaciones al Ministerio Fiscal.

A estos efectos, el artículo 150.1 de la LGT establece:

"1. Las actuaciones del procedimiento de inspección deberán concluir en el plazo de 12 meses contado desde la fecha de notificación al obligado tributario del inicio del mismo. Se entenderá que las actuaciones finalizan en la fecha en que se notifique o se entienda notificado el acto administrativo resultante de las mismas. A efectos de entender cumplida la obligación de notificar y de computar el plazo de resolución serán aplicables las reglas contenidas en el apartado 2 del artículo 104 de esta ley (...)

2. La interrupción injustificada del procedimiento inspector por no realizar actuación alguna durante más de seis meses por causas no imputables al obligado tributario o el incumplimiento del plazo de duración del procedimiento al que se refiere el apartado 1 de este artículo no determinará la caducidad del procedimiento, que continuará hasta su terminación, pero producirá los siguientes efectos respecto a las obligaciones tributarias pendientes de liquidar.

a) No se considerará interrumpida la prescripción como consecuencia de las actuaciones inspectoras desarrolladas hasta la interrupción injustificada o durante el plazo señalado en el apartado 1 de este artículo.

En estos supuestos, se entenderá interrumpida la prescripción por la reanudación de actuaciones con conocimiento formal del interesado tras la interrupción injustificada o la realización de actuaciones con posterioridad a la finalización del plazo al que se refiere el apartado 1 de este artículo. En ambos supuestos, el obligado tributario tendrá derecho a ser informado sobre los conceptos y períodos a que alcanzan las actuaciones que vayan a realizarse(...)

2. El incumplimiento del plazo de duración al que se refiere el apartado 1 de este artículo determinará que no se exijan intereses de demora desde que se produzca dicho incumplimiento hasta la finalización del procedimiento...".

El citado apartado 2 del artículo 104 de la ley establece que "A los solos efectos de entender cumplida la obligación de notificar dentro del plazo máximo de duración de los procedimientos, será, suficiente acreditar que se ha realizado un intento de notificación que contenga el texto íntegro de la resolución.

Los períodos de interrupción justificada que se especifiquen reglamentariamente y las dilaciones en el procedimiento por causa no imputable a la Administración tributaria no se incluirán en el cómputo del plazo de resolución."

Por su parte el artículo 31 del Reglamento General de Inspección, en la redacción dada por el número 3 de la disposición final primera del Real Decreto 136/2000, de 4 de Febrero, establece lo siguiente:

"1. Las actuaciones de comprobación, investigación y las de liquidación se llevarán a cabo en un plazo máximo de doce meses contados desde la fecha en que se notifique al obligado tributario el inicio de tales actuaciones hasta la fecha en que se dicte el acto administrativo que resulte de las mismas, salvo que se acuerde la ampliación de dicho plazo en la forma prevista en el artículo 31 ter de este Reglamento. A efectos de este plazo, no se computarán las dilaciones imputables al obligado tributario ni los períodos de interrupción justificada en los términos que se especifican en el artículo 31 bis de este Reglamento."

Debe señalarse que constituye dilación no imputable a la Administración cualquier conducta que demore las actuaciones y que impida de una u otra forma su normal funcionamiento, sin que sea necesaria la concurrencia de voluntad maliciosa u obstructiva. De acuerdo con la jurisprudencia del Tribunal Supremo, carece de relevancia el que no haya existido intencionalidad en la conducta del obligado tributario, siendo únicamente necesaria la concurrencia de pérdida material de tiempo provocada por la tardanza en aportar datos y elementos de juicio imprescindibles. En este sentido hay que destacar que la aplicación del citado artículo 104 del RD 1065/2007 no tiene un carácter sancionador, es decir, no supone un castigo para los administrados, sino simplemente unas condiciones impuestas legalmente tanto a la Administración como a los administrados, y que se producen al ligar una consecuencia (no computo del plazo) a una circunstancia objetiva (la dilación). Es decir dichas dilaciones deben contemplarse con independencia de que existan o no razones que motiven el retraso en el obligado, es decir aunque sean sin dolo, culpa o negligencia, requisitos que en su caso serían exigibles para la imposición de sanciones.

Por tanto, en aplicación de la norma, los aplazamientos o retrasos de las actuaciones solicitados por el propio contribuyente constituyen dilación no imputable a la Administración. Asimismo, y en cuanto a las dilaciones por retraso en la aportación de la documentación, es dilación imputable al interesado la no aportación o aportación incompleta de la documentación requerida por la Inspección desde que debió aportarla por primera vez hasta que la aportó o hasta que manifieste a la inspección que no va a proceder a su aportación.

Así, no todo requerimiento de documentación finaliza con la entrega de la misma, puesto que cabe la posibilidad de que ésta no exista o el obligado tributario no desee o no esté en condiciones de aportarla, dándose en estos supuestos el requerimiento por finalizado cuando aquel ponga en conocimiento fehaciente de la Inspección dichas circunstancias. Así, tiene dicho este Tribunal en resolución de 27-04-2008 (RG 2143/05): "...en segundo lugar que, una vez que el contribuyente manifiesta que el resto de la documentación solicitada no va a ser aportada, también finaliza cualquier dilación correspondiente a la misma. Este criterio, relativo a que la dilación imputable al contribuyente finaliza en el momento en que éste manifiesta expresamente que no va a aportar la documentación solicitada, ya ha sido mantenida por este Tribunal en Resoluciones, entre otras, de 25 de julio de 2007 (R. G. 464/06) o de 28 de junio de 2007 (R. G. 3757/05). Como consecuencia de ello, la dilación finalizaría en fecha 10 de abril de 2003. No obstante, si con posterioridad, pese a haber manifestado el sujeto pasivo que no iba a aportar dicha documentación, finalmente es aportada y por lo tanto puede y debe tenerse en cuenta por el Órgano de Inspección a la hora -de efectuar la regularización de su situación tributaria, la dilación finalizará en el momento en que la información solicitada es entregada por la obligada tributaria".

Pues bien, de esta forma ha actuado la inspección en el presente caso, poniendo fin a la dilación en el momento en que ha estimado que los requerimientos formulados estaban íntegramente cumplidos previa solicitudes de aplazamientos o aportaciones incompletas anteriores.

A estos efectos, en el presente caso, no cabe sostener como pretende el obligado que no haya fundamento alguno de los motivos de los períodos de dilación no imputables a la Administración tenidos en cuenta por la Inspección.

En el acuerdo de liquidación se hacen constar las siguientes dilaciones por los siguientes motivos:

Solicitud de

aplazamiento 29/06/2005 07/07/2005 9 días

Solicitud de

aplazamiento 09/07/2005 17/07/2005 9 días

Requerimiento no

atendido 26/07/2005 29/07/2005 3 días

Solicitud de

aplazamiento 03/08/2005 05/09/2005 34 días

Requerimiento no

atendido y sol.

aplazamiento 07/09/2015 25/09/2015 19 días

Requerimiento no atendido 26/09/2015 11/01/2015 27 días

Solicitud de aplazamiento 16/12/2005 11/01/2005 27 días

Así, por una parte consta en el acuerdo de liquidación la existencia de diversas solicitudes de aplazamiento realizadas por el obligado, que se encuentran claramente recogidas en las distintas diligencias extendidas por la Inspección y que fueran firmadas por el representante del obligado.

En concreto:

En cuanto a la solicitud de aplazamiento desde el 29/06/2005 hasta el 07/07/2005 consta en el expediente como en la diligencia nº 1 extendida el día 28 de junio de 2005 en las instalaciones del obligado en Pulpi, Murcia, al haberse iniciado las actuaciones inspectoras mediante personación de la Inspección en dichas instalaciones (Se le había entregado previamente comunicación de inicio de actuaciones en la que se informa al obligado que a los efectos del cómputo del plazo señalado en el artículo 150 de la LGT, no se incluirían en el cómputo de dicho plazo las dilaciones en el procedimiento por causa no imputable a la Administración Tributaria, ni los periodos de interrupción justificada, añadiendo que la incomparecencia en el lugar, día y hora señalados o la no aportación de los documentos requeridos, podría considerarse dilación imputable al obligado), el obligado solicita el aplazamiento de las actuaciones para aportar la documentación solicitada por la Inspección, fijándose la próxima comparecencia ante la inspección para el día 8 de julio de 2005, haciendo constar la Inspección que dicho aplazamiento tendrá la consideración de dilación no imputable a la Administración.

En cuanto a la solicitud de aplazamiento desde el 09/07/2005 hasta el 17/07/2005 consta en el expediente como el día 8 de julio de 2005 constituida la Inspección en las instalaciones del obligado en Pulpi, Murcia, el obligado solicita el aplazamiento de las actuaciones para aportar la documentación solicitada por la Inspección, fijándose la próxima comparecencia ante la Inspección para el día 18 de julio de 2005.

En cuanto a la solicitud de aplazamiento desde el 03/08/2005 hasta el 05/09/2005 consta en el expediente como el día 2 de agosto de 2005 constituida la Inspección en las instalaciones del obligado en Pulpi, Murcia, el obligado solicita el aplazamiento de las actuaciones para aportar la documentación solicitada por la Inspección, fijándose la próxima comparecencia ante la Inspección para el día 6 de septiembre de 2005.

En cuanto a la siguiente solicitud de aplazamiento, ésta se encuentra recogida dentro de la dilación por requerimiento no atendido que va desde el 07/09/2015 al 25/09/2015 y que más adelante se detalla. Así, en cuanto al aplazamiento, en la diligencia extendida el 26 de septiembre de 2005 en las oficinas de la Inspección en Almería consta que en la diligencia de 6 septiembre de 2005 se fijó como fecha para continuación de las actuaciones la de 23 de septiembre de 2005, sin embargo a solicitud telefónica del obligado ésta se aplazó.

En cuanto a la solicitud de aplazamiento desde el 16/12/2005 hasta el 11/01/2006 consta en el expediente como el día 15 de agosto de 2005 constituida la inspección en las instalaciones del obligado en Pulpi, Murcia, el obligado solicita el aplazamiento de las actuaciones para aportar la información solicitada por la Inspección, fijándose la próxima comparecencia ante la Inspección para el día 12 de enero de 2006.

Por lo que se refiere a las dilaciones por aportación incompleta de documentación al no atender requerimiento de aportación de documentación de la Inspección, en el acuerdo de liquidación constan las siguientes:

En cuanto a la dilación por requerimiento no atendido del 26/07/2015 al 29/07/2015 consta -en la diligencia de 26 de julio de 2015 extendida en las instalaciones del obligado en Pulpi, Murcia que la Inspección reiteró al obligado la solicitud de aportación completa de la documentación relativa a los trabajos y servicios a que hacían referencia una serie de contratos privados aportados por el obligado para justificar unas anotaciones practicadas en el libro de inversión del año 2004 que habla sido solicitada ya en comparecencias anteriores. En la diligencia de 2 de agosto de 2005 se hace constar que dicha documentación fue presentada por el obligado el 29 de julio de 2005 ante la Administración de la AEAT en Lorca, Murcia.

En cuanto a la dilación por requerimiento no atendido del 07/09/2015 al 25/09/2015 consta en la diligencia de 26 de septiembre de 2005, extendida en las oficinas de la Inspección en Almería, el hecho de que el obligado aporta en relación con el certificado bancario de las personas autorizadas a operar con la cuenta bancaria del BBVA: (Información que había sido solicitada en la comparecencia de 2 de agosto de 2005 y que fue reiterada en la comparecencia de 6 de septiembre de 2005.) Fotocopia de Certificado expedido por el BBVA que señala que el único representante de Gogarsa es Luis Alberto titular de la cuenta NUM004, manifestando la Inspección que no se hace constar quiénes son las personas autorizadas para operar con dicha cuenta por lo que vuelve a reiterar el requerimiento.

Asimismo consta en dicha diligencia de 26 de septiembre de 2005 cómo el obligado aporta en relación a los justificantes documentales de determinados cargos y abonos que constan en los mayores de las cuentas contables que reflejan los movimientos de las cuentas NUM005 de Unicaja y NUM006 de Cajamar (documentación solicitada en la comparecencia de 2 de agosto de 2005 y que fue reiterada en la comparecencia de 6 de septiembre de 2005).

- Escrito aclaratorio;
- Extracto de la cuenta contable NUM007 "Belmonte Nayarro, Lorenzo" de los ejercicios 2004 y 2005;
- Fotocopias de Documentos de Pago y Devolución;

La Inspección señala que sin embargo no se aportó documento en que conste la constitución del préstamo entre Gogarsa y D. Felix y asimismo manifiesta que en el escrito aclaratorio efectuó explicación sobre la naturaleza de la factura emitida por INSTAIN, SL pero no aporta el documento en el que se constituye la concesión de uso de patente, por lo que reitera el requerimiento.

En cuanto a la dilación por requerimiento no atendido del 26/09/2015 al 02/10/2015 consta en la diligencia de 3 de octubre de 2015 extendida en las oficinas de la Inspección en Almería, que la Inspección pone de manifiesto que el obligado aporta la documentación completa en relación con las personas autorizadas a operar con la cuenta del BBVA y en relación con los justificantes documentales de determinados cargos y abonos que constan en los mayores de las cuentas contables que reflejan los movimientos de las cuenta NUM005 de Unicaja y NUM006 de Cajamar, que no se habían aportado en la anterior comparecencia de 26 de septiembre de 2015.

No cabe por tanto entender que no exista fundamento alguno o no consten el expediente, como afirma el obligado, las dilaciones tenidas en cuenta por la Inspección, siendo claro que las solicitudes de aplazamiento solicitadas por el obligado así como los retrasos en la aportación-de documentación solicitada por la Inspección han ocasionado un demora o retraso en el desarrollo normal de - las actuaciones inspectoras que no cabe imputar a la Administración sin que ello suponga imputar al obligado ninguna clase de reproche o responsabilidad sino

simplemente no tener en cuenta dicho lapso de tiempo en el cómputo del plazo máximo de la Inspección para desarrollar sus actuaciones.

Por todo ello, confirmadas las dilaciones no imputables a la Administración, no habiéndose producido exceso alguno del plazo de duración de las actuaciones inspectoras, y no apreciándose que se haya producido prescripción del derecho de la Administración a liquidar, procede desestimar la pretensión del reclamante en-este punto."

Pues bien, esta Sala comparte dichos razonamientos, relativos a que no exista fundamento para la no exigencia de las dilaciones imputables por la Administración.

Asimismo, aparecen recogidos en el Acta NUM002 pág 1/9, referidas al Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 2004, donde se explica que los 2112 días de dilaciones o interrupciones viene motivada por la remisión el día 8 de junio de 2006 por la Sra. Delegada Especial de Andalucía, Ceuta y Melilla de la AEAT a la Fiscalía de la Audiencia Provincial de Almería de la copia del expediente por la posible existencia de un delito contra la Hacienda Pública, recibida con fecha 19 de junio de 2012 en la Abogacía del Estado, la Sentencia de la Audiencia Provincial que confirma la sentencia absolutoria del Juzgado de lo Penal número 4 de Almería, de fecha 1 de septiembre de 2011, número 341.

Asimismo, en el Acuerdo de Liquidación de 12 de abril de 2013, referido a dicho impuesto y ejercicio en el que se imputan 2203 y no 2112, pues por Acuerdo del Inspector Jefe de 13/09/12, notificado al obligado tributario el 14 del mismo mes y año, el plazo de duración de las actuaciones fue ampliado en otros seis meses.

Procede, en suma, desestimar el motivo.

Cuarto.

En el siguiente se aduce la nulidad del acuerdo de imposición de sanción, tras una sentencia penal, que después de la valoración de las pruebas practicadas en el proceso penal señala: "Que no ha resultado acreditada la realidad de los hechos denunciados", viniendo estos constituidos por la acusación acerca de que los trabajos controvertidos no habían sido efectivamente realizados.

La resolución recurrida en su Fundamento de Derecho Sexto señala:

"SEXTO. En cuanto a las alegaciones relativas la nulidad de la sanción al existir una sentencia penal que señala que "no ha resultado acreditada la realidad de los hechos denunciada", hay que ratificar plenamente las conclusiones de la Inspección cuando afirma que siendo un hecho incontrovertible que han recaído sentencias absolutorias, las mismas están fundadas en la falta de prueba y la insuficiencia de los indicios existentes a efectos de poder fundamentar un fallo condenatorio en el ámbito penal. No son sentencias declaratorias de inocencia del acusado basada en hechos probados que acrediten la realidad de las operaciones en los términos facturados, lo que sí habría condicionado la regularización en el ámbito tributario.

A estos efectos, el Tribunal Supremo en su reciente sentencia de 25/03/2015 (Rec. 1032/2013) señala:

"La queja fundamental del recurrente, y que constituye el núcleo del presente recurso, se centra en determinar si la posterior actuación tributaria ha de considerarse irrazonable por no haber respetado los hechos declarados probados por la jurisdicción penal. A tal efecto, es preciso recordar también que el elemento subjetivo de culpabilidad que ha de concurrir en el ámbito penal y los criterios de enjuiciamiento en la jurisdicción penal para que se entienda cometido un delito fiscal son completamente diferentes de los que operan al tiempo de realizar un comprobación y liquidación tributaria que persigue el cumplimiento de una obligación fiscal, aun cuando se parta de los mismos hechos y se basen en las mismas presunciones, que pueden resultar insuficientes para fundar una condena penal pero no para la continuación de una investigación fiscal con el fin de regularizar su situación tributaria, dado que estas pueden prestarse a diversas modulaciones en relación con las normas aplicables, de estructura finalista distinta y, por tanto, con eficacia o efectos diferentes."

(...)

"Pues bien, el hecho de que tras estas sentencias penales, la Administración tributaria continuase con el procedimiento de liquidación basándose en los mismos indicios no vulnera ni el principio "ne bis in ídem" ni puede considerarse irrazonable o inadecuada por no respetar los hechos probados de las citadas sentencias, pues, tal y como acertadamente afirmó la resolución del TEAC, dicho procedimiento de liquidación prescindía del elemento

subjetivo del conocimiento de la defraudación y de la existencia de una operación fraudulenta anterior o posterior para centrarse en la existencia de indicios razonables que acrediten la realidad de las operaciones lo que nos sitúa en un plano completamente distinto, que no desconoce los hechos probados penales pero que se destina a la regularizar una situación tributaria en la que no rigen los mismos principios ni los mismos criterios de ponderación."

Asimismo la sentencia del Tribunal Supremo- de 24/11/2011 (Reo. 4914/2008) establece que la vinculación que la sentencia penal pueda ejercer en la actuación posterior de la Inspección nunca puede extenderse a los hechos declarados "no probados", diferenciando el proceso penal, en el que a la parte no se le ha probado ilícito alguno, procedimiento garantista y donde rige la presunción de inocencia, y el procedimiento de investigación y comprobación tributaria, en el que los elementos de prueba rechazados en aquel proceso penal pueden tener perfecto encaje. En concreto se manifiesta lo siguiente:

"(...)La Sala considera que una. interpretación adecuada de los citados preceptos nos ha de llevar a colegir que los hechos declarados probados en una sentencia absolutoria vinculan a la Administración no solo en el ejercicio de su potestad sancionadora, pues a ella se refiere expresamente el precepto transcrito de la Ley General Tributaria al aludir al procedimiento sancionador, sino también en el procedimiento de liquidación pues conforme al artículo 66-2 anteriormente referido "la Inspección continuará el expediente en base a los hechos que los Tribunales hayan considerado probados" dictando para ello las liquidaciones que procedan, incluyendo la sanción correspondiente...". En consecuencia, la Inspección queda vinculada por los hechos declarados probados en una sentencia absolutoria.

Ahora bien, la conclusión que se alcanza no puede ser la misma respecto de los hechos declarados no probados que se contengan en una resolución judicial absolutoria, pues respecto de éstos, y prescindiendo ya del aspecto sancionador, no queda vinculada la Administración, toda vez que las normas y criterios sobre la prueba en el proceso penal y en el procedimiento administrativo de comprobación son radicalmente diferentes, pues mientras en el proceso penal el acusado está amparado por el principio de presunción de inocencia, en el procedimiento administrativo de investigación y comprobación se aplica la inversión de la carga de la prueba que resulta inadmisibles en el proceso penal, de tal forma que elementos de prueba rechazados en el proceso penal, pueden resultar perfectamente válidos en el procedimiento administrativo de comprobación, máxime teniendo en cuenta que el fundamento del reproche en ambos procedimientos es completamente distinto. En efecto, reiteradamente se ha expuesto por esta Sala que los órganos penales en sus apreciaciones pueden prescindir "deliberadamente" y a los solos efectos penales, de los criterios establecidos en las normas fiscales, como por ejemplo sobre el devengo, en cuanto se apoyan en presunciones "contra reo" contrarias a la realidad material de los hechos, que es lo que de forma exclusiva ha de tener en cuenta el juzgador penal, salvando expresamente, como no podía ser de otra forma, que a la hora de establecer las consecuencias; en el orden fiscal, derivadas de los hechos probados, que pueden no resultar castigados en el proceso penal por no alcanzarse la cuantía mínima de la cuota defraudada establecida en el artículo 305 del Código Penal , pueda la Administración, que tiene encomendada la gestión e inspección de los tributos, aplicar las normas sustantivas que le sean propias, con tal de que se respetasen los 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 de/ 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, "dispares 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 declarará 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.()"

Como señala la Inspección en el ámbito penal corresponde a la acusación presentar los medios de prueba suficientes que desvirtúen la presunción de inocencia y prueben la culpabilidad del acusado, debiendo abarcar la prueba la existencia real del ilícito y la participación del acusado. En el ámbito administrativo rigen las reglas generales sobre carga de la prueba contenidas en el artículo 105 de la Ley 58/2003, General tributaria.

Hay que tener en cuenta en el presente caso que la propia sentencia absolutoria dictada por el Juzgado de lo penal establece que no cabe un fallo condenatorio no por haberse probado que se realizaron los trabajos que dan lugar a los gastos deducidos por el obligado, sino por no haberse obtenido una prueba. plena a efectos penales para condenar al obligado. Así, en la sentencia se señala:

"En efecto, no existe prueba de cargo suficiente que lo haga acreedor de reproche penal, concurriendo en el supuesto de autos el principio penal de "In dubio pro reo", que se diferencia de la presunción de inocencia en que se dirige al Juzgador como norma de interpretación para establecer que, en aquellos casos en los que, a pesar de haberse realizado una actividad probatoria normal, tales pruebas dejaren duda en el ánimo del Juzgador, este debe inclinarse a favor de la tesis que beneficie al procesado(STS 31-1- 83, 6- 2-87)".

Procede ratificar las conclusiones de la Inspección:

" ...modo de proceder por el juez en la apreciación de los hechos y la valoración de los mismos como elementos de juicio con eficacia probatoria, condicionado por el principio de presunción de inocencia, no es extensible a la Inspección, cuya actuación en este ámbito se rige por las reglas generales de la carga de la prueba contempladas en la Ley General Tributaria inspiradas en las reglas generales que rigen en el ámbito civil, que permiten tanto la inversión de la carga de la prueba como una diversa valoración del conjunto de pruebas indiciarias que concurren en el expediente.

Siendo ésta una conclusión aplicable con carácter general en cualquier supuesto en que un contribuyente haya minorado su base imponible o deducido cuotas soportadas documentadas en facturas, con mayor rigor resulta exigible la aportación de la prueba por el contribuyente en el presente caso, en el que la Inspección ha aportado un nutridísimo conjunto de elementos de juicio de carácter indiciario que, apuntando todos ellos en la misma dirección, siembran serias dudas acerca de la veracidad de las operaciones facturadas, todo lo cual será objeto de un detallado análisis en el apartado siguiente del presente acuerdo."

Se desestima por tanto la alegación del obligado."

Pues bien, para resolver el supuesto enjuiciado, debemos reproducir los Hechos Probados y los Fundamentos de Derecho de la sentencia dictada por el Juzgado de lo Penal nº 4 de Almería, de 1 de septiembre de 2011, Pro. A nº 3/2008, confirmada por la sentencia de 15 de junio de 2012, de la Audiencia Provincial de dicha ciudad, Rollo número 290/2011, sentencia aquella que declara:

"II. HECHOS PROBADOS

Se declara probado que el acusado Luis Alberto, mayor de edad y sin antecedentes penales, actuando como administrador único de la entidad COGARSA S.L. adquirió diferentes fincas por un coste total de 228.308,39 euros y procedió a su venta el 16 de julio de 2004, por un importe de 2.821.451 euros más IVA por importe de 451.432,16 euros, declarando en escritura tener recibido tanto el importe de la venta como el IVA de la transmisión.

Que por la Delegación Especial de Andalucía, Ceuta y Melilla de la Agencia Tributaria, mediante escrito de fecha 8 de junio de 2006 dirigido a la Fiscalía de la Ilma. Audiencia Provincial de Almería, se formuló denuncia haciendo constar que de las declaraciones del Impuesto de Sociedades y del Impuesto sobre el Valor Añadido correspondientes al ejercicio 2004 se infería que el acusado, con el ánimo de defraudar a la Hacienda Pública:

- había incrementado el coste de adquisición de las fincas y, con ello, minorado el beneficio de la venta y, consecuentemente, el resultado contable y la base imponible del Impuesto de Sociedades, simulando la realización de obras en las mismas

- en la declaración del Impuesto sobre el Valor Añadido se había deducido cuotas que declaró soportadas por razón de las indicadas obras defraudando a la Hacienda Pública en la cantidad de 406.465,87 euros, correspondientes al Impuesto de Sociedades y en la cantidad de 186.499,94 euros, correspondientes al Impuesto sobre el Valor Añadido, si bien, el acusado no lo logró obtener la devolución de ésta última cantidad.

No ha resultado acreditada la realidad de los hechos denunciados.

II. FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO. Los hechos declarados probados en la presente resolución, en lo que se refiere a la participación del encartado, no son constitutivos de infracción criminal, por lo que la conducta del acusado no debe ser objeto de reproche penal, no resultando acreditada la participación del mismo en los hechos enjuiciados en la forma que mantienen las Acusaciones.

SEGUNDO. En efecto, no existe prueba de cargo suficiente que lo haga acreedor del reproche penal, concurriendo en el supuesto de autos el principio penal de " In dubio pro reo", que se diferencia de la presunción de inocencia en que se dirige al Juzgador como norma de interpretación para establecer que, en aquellos casos en los que, a pesar de haberse realizado una actividad probatoria normal, tales pruebas dejen duda en el ánimo del Juzgador, éste debe inclinarse en favor de la tesis que beneficie al procesado (STS 31-1-83, 6-2-87).

De los informes emitidos por la Inspección de Hacienda obrantes a los folios 797 a 830 y 831 a 868, se infiere que la denuncia de que traen causa las presentes, tiene por base la constatación de que cinco de las nueve empresas que, a decir del acusado, realizaron trabajos en la finca (Ángel Daniel, PALEAGUILAS S.L., AGRÍCOLA PELETIN S.L., TELESLINDE S.A. y ANDARZA S.L.), carecían de medios personales y materiales para llevarlas a cabo.

Ahora bien, tal y como puso de manifiesto el actuario de la Hacienda Pública D, Mateo, respecto del resto de las empresas no se constató sospecha alguna, razón por la que no se minoraron las partidas que el acusado refirió haberles abonado, estándose a lo declarado por éste.

Lo anterior, así como las manifestaciones realizadas por el ingeniero de montes D. Onesimo y por el ingeniero agrícola D. Paulino, que en su condición de director técnico de una empresa de cítricos a la que pertenecía parte de los socios de la comunidad de bienes que compraron las fincas, visitó las mismas a fin de cerciorarse sobre su adecuación para destinarla al cultivo de cítricos, lleva a concluir que la fincas vendidas por el acusado, fueron objeto de la realización de obras de desbroce, taluzamiento y remoción de tierras.

Sentado lo anterior, la cuestión controvertida se centra en determinar el montante de las obras de que fueron objeto las fincas, que fue cifrado por el señor Paulino EN 1.000.00 o 1.200.000 euros, manifestando que no podía pronunciarse con precisión al depender de si se hubiesen encontrado piedra o no y concretada por el señor Onesimo en su informe, tras el examen de terreno, en 1.922.860, 54 euros, cantidad que no discrepa de la declarada por el acusado a la Hacienda Pública."

Las relaciones entre los procedimientos de aplicación de los tributos el procedimiento sancionador tributario y el proceso penal están regidas en los artículos 180.1 de la Ley General Tributaria de 2003 y 32 y 33 del Reglamento General del régimen sancionador tributario, aprobado por el Real Decreto 2063/2004, de 15 de octubre, por el principio non bis in ídem y por el criterio de la preferencia del orden penal, en tanto ordenan la paralización del procedimiento administrativo si los hechos pueden ser constitutivos de un delito contra la Hacienda Pública. Sólo en los casos en los que se acuerde el sobreseimiento o el archivo o se pronuncie una sentencia absolutoria podrá continuarse el procedimiento administrativo, respetando los hechos que se declaren probados en la resolución judicial. STS de 29 de octubre de 2012 (RC 3781/2009, FJ 4).

Ahora bien, la sentencia penal absolutoria con declaración de hechos probados no impide a la Administración tributaria iniciar o continuar sus actuaciones, siempre que se atenga a los hechos considerados probados; pero la valoración que de los mismos hagan los Tribunales penales no vincula a la Administración, salvo que exista la declaración expresa de no haber existido. STS de 20 de octubre de 2012 (RC 3781/2009).

<<(…) 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 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".

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 ne bis in ídem 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.

Un ejemplo de lo que decimos lo encontramos en la Sentencia del Tribunal Constitucional 59/1996, de 15 de abril [...]

También, a la misma conclusión hemos llegado en la sentencia de 7 de Julio de 2011, cas. 5417/2009 (FJ 4º)."

Y de esta resolución tenemos:

a) La sentencia señala que no ha resultado acreditada la realidad de los hechos denunciados, en sus hechos probados.

b) Aunque la sentencia en su Fundamento de Derecho Segundo, aplica el principio de presunción de inocencia, en el primero indica expresamente "no resultando acreditada la participación del mismo en los hechos enjuiciados en la forma que mantienen las Acusaciones."

Y estos eran según los hechos probados "había incrementado el coste de adquisición de las fincas y con ello, minimizado el beneficio de la venta y, consecuentemente, el resultado contable y la base imponible del Impuesto sobre Sociedades, simulando la realización de obras en los mismos."

c) Dado que los hechos denunciados por la Inspección en el Informe de delito son que los trabajos facturados por tres de las nueve empresas no habían sido realizados, la sentencia en su Fundamento de Derecho Segundo declara como hechos probados que "las fincas vendidas por el acusado fueron objeto de desbroce, taluzamiento y remoción de tierras." Y así como "concretada por el señor Onesimo en su informe, tras el examen del terreno, en 1.922.860,54 euros, cantidad que no discrepa de la declarada por el acusado a la Hacienda Pública."

Es decir, dado que no se ha probado por la parte acusadora que no se hayan realizado los trabajos, ello significa, tras la valoración de la prueba en el ámbito penal, que los trabajos si se han realizado.

Recuérdese que los hechos probados vinculan a la Administración, esos hechos, que se consideran probados han de ser respetados por la Administración, como ha recordado la Jurisprudencia, (STS de 7 de julio de 2011, RC 5417/2009, FJ 4 de 2011, RC 4914/2008, FJ 5), queda vinculada cuando exista declaración expresa de que aquellos hechos han existido.

La regularización practicada por la Inspección contraviene frontalmente el pronunciamiento penal, aunque se pretenda encubrir con la supuesta ausencia de prueba de que los trabajos se realizaron.

Lo que no solo resulta del contenido de los "hechos probados" de la sentencia del Juzgado de lo Penal nº 4 de Almería, sino de las afirmaciones fácticas de esta sentencia y la de la Audiencia Provincial de Almería.

Por consiguiente, la Sala considera tal como postula la recurrente, que se ha vulnerado lo dispuesto en el artículo 180.1 de la LGT, puesto que, si ha existido un pronunciamiento sobre la realidad de los trabajos, según resulta de la valoración de las pruebas practicadas en el proceso penal, declarando como hecho probado que no ha resultado acreditada la realidad de los hechos denunciados.

En suma, el motivo y el recurso debe ser estimado, sin que resulte necesario examinar el resto de los articulados en el escrito rector.

Quinto.

Con arreglo al artículo 139.1 de la LJCA procede condenar en costas a la Administración, conforme al criterio del vencimiento.

FALLO

En atención a lo expuesto y en nombre de Su Majestad El Rey, la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional ha decidido:

Que debemos ESTIMAR Y ESTIMAMOS el recurso contencioso-administrativo interpuesto por la representación de la entidad GOGARSA S.L., contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 4 de febrero de 2016, a que las presentes actuaciones se contraen, la cual anulamos por ser conforme a derecho, con las consecuencias inherentes a esta declaración, con imposición de costas a la Administración.

La presente sentencia es susceptible de 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.

Así por esta nuestra sentencia, testimonio de la cual será remitido en su momento a la oficina de origen a los efectos legales, junto con el expediente administrativo, en su caso, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

PUBLICACIÓN. Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Ilmo. Sr. Magistrado Ponente de la misma D. JESÚS MARÍA CALDERÓN GONZALEZ estando celebrando audiencia pública en el mismo día de la fecha, la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional.

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.