

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

Referencia: NFJ090502

**TRIBUNAL SUPREMO**

Sentencia 1004/2023, de 14 de julio de 2023

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 7409/2021

**SUMARIO:**

**Procedimiento sancionador. Otros principios de la potestad sancionadora. Non bis in ídem. Prejudicialidad penal. Efecto vinculante de los hechos que los tribunales hubieran considerado probados.**

El auto de admisión suscita la cuestión de si el juez contencioso-administrativo al enjuiciar el IP del ejercicio 2005, se encuentra vinculado por la sentencia de un órgano de la jurisdicción penal que absolvió al mismo contribuyente de unos delitos contra la Hacienda Pública, referidos al IRPF e IP de 2006, cuando en esa sentencia se declaraba como hecho probado que el contribuyente tenía su residencia fiscal en Suiza desde 26 de junio de 2000 hasta 15 de marzo de 2007. La sentencia impugnada desestimó el recurso del contribuyente contra las liquidaciones y sanciones del IP, ejercicio 2005, sin atender a lo expresado en la sentencia penal -básicamente, por tratarse de ejercicios distintos-, llegando a la conclusión, tras la valoración de la prueba, de que tenía su residencia en España en el ejercicio 2005, sin embargo la SAN de 26 de mayo de 2021, recurso n.º 678/2018 (NFJ083368) apreció que su residencia se encontraba en Suiza en el año 2005, tomando en consideración el hecho probado de su residencia en Suiza en ese año, proclamado por la sentencia penal. En este caso la sentencia penal ha declarado como hecho probado que el recurrente en el periodo comprendido entre el 26/06/2000 hasta 15/03/2007 tenía su residencia fiscal en Suiza y que no resultó debidamente probado por parte de la AEAT que tuviese residencia en España ni que el centro de sus intereses económicos y de gestión de su actividad profesional estuviese radicado en España. Ello incluye pues, el ejercicio 2005 objeto de las presentes actuaciones. Como se ha señalado, el recurso de apelación interpuesto por la Agencia Tributaria tenía por objeto, no lograr la condena del acusado sino que se eliminara esa declaración de los hechos probados y se le absolviera en virtud del principio in dubio pro reo a fin de poder someter la cuestión en el orden contencioso administrativo, para que, aplicando los criterios propios de esta Jurisdicción, se determine si existe deber de tributar. No podemos desconocer esta declaración de hechos probados, y si bien en este orden jurisdiccional podría hacerse una valoración distinta de los mismos y resolver lo que proceda desde el plano estrictamente fiscal, los indicios probatorios existentes en las actuaciones en relación con el ejercicio 2005, prácticamente coincidentes con los relativos al 2006 en el procedimiento penal, determinan que no podamos hacer una apreciación distinta a la realizada por la jurisdicción penal. La sentencia impugnada asume que, tras las actuaciones tributarias y su revisión en vía económico-administrativa, el juez penal apreció como probado un elemento fáctico como es el de la residencia en Suiza del recurrente en el año 2005 y, pese a ello -más allá de aludir a que se trata de períodos tributarios diferentes- no trasluce, en términos de motivación, una solución coherente para descartar la existencia o no de contradicción ante las especiales circunstancias que rodearon el caso. De este modo, el planteamiento del auto de Admisión se reconduce, en realidad, al estricto ámbito de motivación de una resolución judicial que contrasta, intensamente, con lo que escasos días después resolvió la SAN de 26 de mayo de 2021, con relación al IRPF 2005 del mismo contribuyente: estimar su recurso, tras analizar el hecho declarado probado por el juez penal. Los hechos declarados probados por aquella sentencia penal se proyectan en el ámbito contencioso administrativo, no en términos de vinculación, pero sí a los efectos de su consideración en la propia motivación de la sentencia, en orden a evitar una manifiesta contradicción fáctica entre procesos. No existe vinculación, *stricto sensu*. El Tribunal declara que los hechos declarados probados en una sentencia penal no vinculan a los Tribunales del orden contencioso-administrativo cuando el proceso penal y el proceso contencioso-administrativo tengan por objeto diferentes periodos impositivos sobre el mismo o diferentes conceptos tributarios. Sin embargo, en la medida en que, como ocurre en este caso, tales hechos probados afecten a los conceptos y periodos controvertidos en el proceso contencioso-administrativo, cuando el juez contencioso-administrativo llegue a una distinta apreciación sobre los hechos habrá de exponer las razones por las que, a su juicio, no exista contradicción entre ambos pronunciamientos. Sobre los jueces de la Sala de Barcelona recaía la carga de motivar la inexistencia de contradicción con relación al mismo dato fáctico objetivo que, en torno a la residencia del contribuyente, fue apreciado por el orden penal en sentencia firme. Sin embargo, la sentencia impugnada no sigue esta doctrina pues, pese a reconocer que la jurisdicción penal declaró probada la residencia del recurrente en Suiza en 2005, hecho que afectaba a la actuación tributaria impugnada, tras valorar la prueba llega a la conclusión contraria, declarando que la residencia del recurrente se encontraba en España en 2005, sin razonamiento o justificación alguna sobre la inexistencia de contradicción, en consecuencia, la sentencia impugnada debe ser casada y anulada. A tenor de todo lo expuesto y de la previsión del art.5.Dos Ley IP en la medida que,

a los efectos del IRPF del contribuyente la SAN de 26 de mayo de 2021, apreció que su residencia se encontraba en Suiza en el año 2005, procede declarar la misma circunstancia fáctica a los efectos del IP del recurrente con relación al mismo ejercicio 2005. [Vid. ATS de 22 de junio de 2022, recurso n.º 7409/2021 (NFJ086762) y STSJ de Cataluña de 27 de abril de 2021, recurso n.º 564/2018 (NFJ086763) que se casa y anula].

## PRECEPTOS:

Ley 58/2003 (LGT), art. 77 y 150.  
Ley 29/1998 (LJCA), art. 4.  
Ley Orgánica 6/1985 (LOPJ), art. 10.  
Constitución Española, arts. 9 y 24.  
Ley 19/1991 (Ley IP), art. 5.  
RD de 14 de septiembre de 1882 (LECrim.), art. 116.

## PONENTE:

*Don Dimitry Teodoro Berberoff Ayuda.*

Magistrados:

Don JOSE ANTONIO MONTERO FERNANDEZ  
Don FRANCISCO JOSE NAVARRO SANCHIS  
Don RAFAEL TOLEDANO CANTERO  
Don DIMITRY TEODORO BERBEROFF AYUDA  
Doña MARIA DE LA ESPERANZA CORDOBA CASTROVERDE

## TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 1.004/2023

Fecha de sentencia: 14/07/2023

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 7409/2021

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 30/05/2023

Ponente: Excmo. Sr. D. Dimitry Berberoff Ayuda

Procedencia: T.S.J.CATALUÑA CON/AD SEC.2

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Golderos Cebrián

Transcrito por:

Nota:

R. CASACION núm.: 7409/2021

Ponente: Excmo. Sr. D. Dimitry Berberoff Ayuda

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Golderos Cebrián

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 1004/2023

Excmos. Sres. y Excma. Sra.

D. José Antonio Montero Fernández, presidente

D. Francisco José Navarro Sanchís

D. Rafael Toledano Cantero

D. Dmitry Berberoff Ayuda

D.ª Esperanza Córdoba Castroverde

En Madrid, a 14 de julio de 2023.

Esta Sala ha visto el recurso de casación núm. 7409/2021, interpuesto por Dimas, representado por el procurador de los Tribunales don Ignacio López Chocarro, bajo la dirección letrada de don Fernando Javier Triviño, contra la sentencia dictada el 27 de abril de 2021 por el Tribunal Superior de Justicia de Cataluña ("TSJ de Cataluña"), en el recurso núm. 564/2018.

Ha sido parte recurrida la Generalidad de Cataluña, representada y defendida por la abogada de la Generalidad de Cataluña.

También ha sido parte recurrida la Administración General del Estado, representada y defendida por la Abogacía del Estado.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Dmitry Berberoff Ayuda.

## ANTECEDENTES DE HECHO

### **Primero.** *Resolución recurrida en casación*

El presente recurso de casación se dirige contra la sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del TSJ de Cataluña núm. 1833/2021 de 27 de abril, que desestimó el recurso núm. 564/2018, interpuesto por la representación procesal de Dimas contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central (TEAC) de 18 de septiembre de 2018, desestimatoria de la reclamación económico-administrativa presentada por aquél contra liquidación del Impuesto sobre el Patrimonio (IP), ejercicio 2005, cuantía 378.710,91 euros; y contra sanción, cuantía 322.972,85 euros.

### **Segundo.** *Tramitación del recurso de casación*

**1.** Preparación del recurso. El procurador don Ignacio López Chocarro, en representación de Dimas, mediante escrito de 30 de julio de 2021 preparó el recurso de casación contra la expresada sentencia de 27 de abril de 2021.

El TSJ de Cataluña tuvo por preparado el recurso de casación en auto de 22 de septiembre de 2021, ordenó remitir las actuaciones al Tribunal Supremo y emplazó a los litigantes para que comparecieran ante la Sala Tercera.

**2.** Admisión del recurso. La Sección de admisión de esta Sala Tercera del Tribunal Supremo admitió el recurso de casación por medio de auto de 22 de junio de 2022, en el que aprecia un interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia, enunciado en estos literales términos:

"2º) La cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consiste en:

Determinar si los hechos probados declarados en una sentencia penal vinculan a la Administración tributaria o a los Tribunales del orden contencioso-administrativo en aquellos supuestos en los que el proceso penal y el procedimiento administrativo o el proceso contencioso-administrativo tienen por objeto diferentes conceptos y/o periodos impositivos y los hechos probados declarados en la sentencia penal se extienden más allá del objeto del proceso penal, afectando a los conceptos y periodos controvertidos en el procedimiento administrativo o en el proceso contencioso-administrativo.

3º) Identificar como normas jurídicas que, en principio, habrán de ser objeto de interpretación los artículos 180.1 de la Ley General Tributaria en la redacción dada por el Real Decreto-ley 12/2012, de 30 de marzo; el artículo 10 de la Ley Orgánica 6/1985, del Poder Judicial y el artículo 4 de la Ley Reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa en relación con los artículos 9.3 y 24 de la Constitución Española.

Ello sin perjuicio de que la sentencia haya de extenderse a otras si así lo exigiere el debate finalmente trabado en el recurso, ex artículo 90.4 de la LJCA."

3. Interposición del recurso (síntesis argumental de la parte recurrente en casación). El procurador don Ignacio López Chocarro, en representación de Dimas, interpuso recurso de casación mediante escrito de fecha 13 de septiembre de 2022, que observa los requisitos legales.

Para fundamentar la estimación del recurso de casación y consiguiente anulación de la sentencia impugnada, argumenta que esta ha infringido el ordenamiento jurídico en cuanto a la aplicación de los artículos 180.1 de la Ley General Tributaria en la redacción dada por el Real Decreto-ley 12/2012, de 30 de marzo, "BOE" núm. 78, de 31 de marzo; el artículo 10 de la Ley Orgánica 6/1985, del Poder Judicial ("LOPJ"), "BOE" núm. 157, de 2 de julio; y el artículo 4 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativa ("LJCA"), "BOE" núm. 167, de 14 de julio, con relación a los artículos 9.3 y 24 de la Constitución Española ("CE"), "BOE" núm. 311, de 29 de diciembre de 1978.

Enfatiza que el elemento esencial para determinar si era obligado tributario en España era la determinación de su residencia fiscal.

Señala que la jurisdicción penal intervino en atención a los mismos hechos constitutivos de base fáctica, determinante del inicio de actuaciones inspectoras y que, por la gravedad de la conducta, fueron remitidas al orden penal por la Agencia Estatal de la Administración Tributaria (AEAT). La jurisdicción penal enjuició los mismos hechos, base de la actuación inspectora (residencia fiscal desde el año 2000 a 2007), declarando probado que desde 2000 la residencia fiscal se localizó en Suiza.

Sin embargo -prosigue-, la sentencia del TSJ de Cataluña recurrida se separa tanto de la declaración de hechos probados de la sentencia penal firme como de la sentencia firme de la Audiencia Nacional relativa al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF) 2005, lo que conduce a dos realidades jurídicas contradictorias e incompatibles. A efectos penales y del IRPF 2005, resulta probada (sentencias firmes) la residencia fiscal en Suiza (no hay obligado tributario en España por obligación personal) y, sin embargo, a efectos del IP, según la sentencia recurrida, el recurrente sería residente fiscal en Cataluña.

Afirma que la AEAT interpuso contra la sentencia absolutoria del juzgado penal, un recurso de apelación solicitando que se eliminara de la declaración de hechos probados la residencia fiscal en Suiza en 2005, recurso que fue desestimado por la Audiencia Provincial de Barcelona.

Observa que ni la Administración tributaria ni la sentencia del TSJ recurrida justifican las concretas circunstancias, normas o diferencias de valoración, respecto de las tenidas en cuenta en sede penal, que sustentarían la excepcional desvinculación a la declaración de hechos probados de las previas sentencias firmes, esto es, no motivan por qué a los exclusivos efectos del IP puede valorarse los hechos de forma distinta y concluir que la residencia fiscal se ubicaba en Cataluña en 2005.

A su entender, la sentencia recurrida también se separa de los hechos probados de la sentencia firme de la Audiencia Nacional (mismo recurrente, aunque por IRPF 2005) que confirma la residencia fiscal suiza en 2005, conclusión a la que -según el escrito de interposición- llega por dos vías, tanto por la vinculación a los hechos probados de la sentencia penal firme, como por una valoración propia y autónoma de los elementos probatorios, que la recurrente entiende que son comunes para el IP. De esta manera, en su opinión, la sentencia de Barcelona rompe la lógica de la liquidación de IP 2005, que hacía depender su virtualidad a la previa declaración de residencia fiscal en España de la liquidación IRPF 2005 (admitida por la Sala de la Audiencia Nacional en sentencia firme de 26 de mayo de 2021, rec. núm. 678/2018).

Denuncia la infracción del art. 180.1 LGT -redacción del Real Decreto-ley 12/2012, de 30 de marzo- porque la sentencia recurrida no motiva satisfactoriamente su separación del art. 180 LGT y de los arts. 10 LOPJ y art. 4 LJCA con relación a los arts. 9.3 y 24 CE. Ni por qué se desvincula de la fijación que de la residencia fiscal se hace en el IRPF 2005 por la citada sentencia firme de la Audiencia Nacional y del criterio administrativo, contenido en el acuerdo de liquidación de IP 2005, de que la determinación de la residencia fiscal en IP se fijaría, por remisión, al IRPF 2005.

Señala que, si bien la sentencia recurrida expone su valoración de la prueba para concluir que la residencia fiscal se localiza en Cataluña a los exclusivos efectos del IP 2005, no justifica en qué concreta norma o principio tributario (distinto del penal o del IRPF) descansaría su opuesta calificación a la de las sentencias penales.

Apunta que, aunque eventualmente pudiera sostenerse, en el puro terreno dialéctico, que la sentencia penal no fuera vinculante en este caso, tal aseveración habría de ser objeto de una motivación adecuada a la excepcionalidad que ello supondría, teniendo en cuenta la rotunda fijación de hechos probados por las dos sentencias penales que, por otra parte, sí han vinculado a la Audiencia Nacional en su sentencia firme para el IRPF 2005, al declarar la residencia fiscal en Suiza.

Asegura que la sentencia recurrida es contraria también a los actos propios. La propia AEAT, en su recurso de apelación penal defendió que de no modificarse la declaración de hechos probados -que finalmente se mantuvo inalterada- contenida en la sentencia del juzgado penal, jurídicamente no podría perseguir el 2005 en vía administrativa.

Solicita se estime el recurso y se case la sentencia recurrida, dando lugar al recurso contencioso-administrativo interpuesto en atención a la prejudicialidad penal y a la vinculación de los hechos probados fijados en la sentencia penal respecto de la Administración y los tribunales del orden contencioso-administrativo

**4. Oposición al recurso interpuesto (síntesis argumental de la Generalidad de Cataluña, parte recurrida en casación).** La abogada de la Generalidad de Cataluña, en representación de esa Administración, presentó escrito de oposición de fecha 24 de octubre de 2022.

Para fundamentar la desestimación del recurso de casación, expresa que la sentencia impugnada entra a conocer la cuestión de fondo y, con base a los criterios de permanencia y del centro de intereses económicos previsto en el art. 9 de la Ley del IRPF, considera acreditada la residencia del recurrente en España y no en Suiza durante el ejercicio fiscal del 2005.

A juicio de la Generalitat, la sentencia de instancia, contrariamente a lo afirmado por la recurrente, no infringe el ordenamiento jurídico y es plenamente conforme a derecho

Denuncia como extralimitación del juez de lo penal, contraria al principio de contradicción y causante de indefensión, la declaración de hechos probados relativa a la residencia fiscal del Sr. Dimas en Suiza, no solo con relación al ejercicio que era objeto del proceso penal (2006), sino a todo el período comprendido entre el 26 de junio de 2000 y el 15 de marzo de 2007, incluyendo ejercicios que no fueron objeto de acusación y que no estaban siendo objeto de discusión en el juicio penal.

Afirma que la sentencia 369/2018 de 1 de octubre, del Juzgado de lo Penal núm. 19 de Barcelona, confirmada por la sentencia de la Audiencia Nacional (debe entenderse, Audiencia Provincial de Barcelona) de 21 de mayo de 2019, ha incurrido en incongruencia extra petita causando una grave indefensión, al declarar probados unos hechos que no fueron objeto de acusación, ya que esta se circunscribía únicamente a la residencia del Sr. Dimas durante el año 2006.

En el caso examinado, entiende que la incongruencia extra petita constituye un vicio procesal que tendría que haber dado lugar a la estimación del incidente de nulidad de actuaciones planteado por el abogado del Estado, ya que supuso una infracción de los principios rogatorio, contradictorio, dispositivo y de aportación de parte, vulnerando el derecho fundamental de defensa de aquella parte sobre la que se proyectan sus efectos negativos y, en definitiva, atenta contra el artículo 24 de la Constitución. Afirma que, en ese sentido se ha pronunciado la Sentencia (Sala Primera) del Tribunal Supremo de 21 de septiembre de 2021 (rca. 5339/2018, ECLI:ES:TS:2021:3420).

Entiende que la decisión del juez penal relativa a que el Sr. Dimas tenía su residencia en Suiza en años distintos al 2006, único enjuiciado en el proceso penal, no puede tener efectos fuera del proceso penal.

Pese a las sentencias 369/2018 de 1 de octubre del Juzgado de lo Penal núm. 19 de Barcelona y la de 21 de mayo de 2019 de la Audiencia Provincial, lo cierto es que el objeto del recurso contencioso administrativo que ahora se examina trata sobre el IP, ejercicio 2005 y que el procedimiento penal se refería a la posible comisión de un delito fiscal del ejercicio 2006. Por esta razón, cree que no puede considerarse que hubiera prejudicialidad penal: los períodos impositivos enjuiciados en sede penal han sido distintos a los examinados por la Administración tributaria.

En consecuencia, entiende que los artículos 180.1 LGT, 10 LOPJ y 4 LJCA deben interpretarse dando una respuesta necesariamente negativa a la cuestión sobre la que existe interés casacional: los hechos probados declarados en una sentencia penal no vinculan a la Administración tributaria o a los Tribunales del orden contencioso-administrativo en aquellos supuestos en los que el proceso penal y el procedimiento administrativo o el proceso contencioso-administrativo tienen por objeto diferentes conceptos y/o períodos impositivos y los hechos probados declarados en la sentencia penal se extienden más allá del objeto del proceso penal, afectando a los conceptos y períodos controvertidos en el procedimiento administrativo o en el proceso contencioso-administrativo.

De lo contrario, los hechos probados en la sentencia penal afectarían a los conceptos y períodos controvertidos en el procedimiento administrativo o en el proceso contencioso-administrativo sin dar a la parte la

oportunidad de oponerse o discutir sobre el objeto del pleito ya que se habrían modificado sustancialmente los términos del debate procesal vulnerando el art. 24 CE.

Concluye afirmando que, en este sentido, se ha pronunciado el Tribunal Constitucional en la sentencia 169/2013, de 7 de octubre, ECLI:ES:TC:2013:169, donde reconoció el derecho de la demandante a la tutela judicial efectiva ( art. 24.1 CE).

**5. Oposición al recurso interpuesto (síntesis argumental de la Administración General del Estado, parte recurrida en casación).** La abogada del Estado, en representación de la Administración General del Estado, presentó escrito de oposición de fecha 27 de octubre de 2022.

Para fundamentar la desestimación del recurso de casación, señala que el Juzgado de lo Penal núm. 19 de Barcelona dictó sentencia de 1 de octubre de 2018, que absolvió al recurrente de los delitos contra la Hacienda Pública enjuiciados con relación a los conceptos IRPF e IP del ejercicio 2006.

Los arts. 10 LOPJ y 4 LJCA consagran, en lo que ahora le interesa, el principio de preferencia de la jurisdicción penal, de modo que los tribunales del resto de jurisdicciones deben suspender el procedimiento en caso de existencia de una cuestión prejudicial penal que condicione su decisión, hasta que se resuelva por el órgano penal que corresponda.

La LGT, por su parte, regula la aplicación del mismo principio de preferencia de la jurisdicción penal en los casos de cuestiones prejudiciales penales que condicionen la resolución de un procedimiento tributario ( art. 180.1 LGT, en la redacción que le dio el Real Decreto-Ley 12/2012, aplicable al caso).

Del tenor de esos preceptos, el abogado del Estado concluye que la vinculación del procedimiento administrativo inspector o sancionador a lo decidido por la jurisdicción penal, se refiere a los "hechos".

Apunta que destacaba ya el auto de Admisión, que tanto el Tribunal Supremo como el Tribunal Constitucional se han pronunciado en diversas ocasiones sobre la vinculación de los hechos probados en sede penal respecto del procedimiento administrativo o proceso contencioso-administrativo. La clave de esa vinculación se basaría en la preferencia de la jurisdicción penal y en la premisa, tempranamente sentada por el Tribunal Constitucional, basada en la lógica y en el principio de seguridad jurídica del art. 9.3 CE, según la cual unos mismos hechos no pueden existir y dejar de existir para los órganos del Estado.

Señala que, como la vinculación se refiere a "los hechos", la jurisprudencia ha ido precisando esa premisa general, señalando que la vinculación no se extiende a los hechos no probados, ni a interpretaciones, inferencias o valoraciones jurídicas, citando la sentencia del Tribunal Supremo de 14 de julio de 2021, rca 3895/2020, ECLI:ES:TS:2021:2982.

Por tanto, le resulta importante precisar que una cosa son los hechos y otra distinta la valoración jurídica que esos hechos merecen.

Señala que la sentencia del Tribunal Supremo de 18 de octubre de 2016, rcud. 1287/2015, ECLI:ES:TS:2016:4504 (luego invocada en la sentencia del Tribunal Supremo de 21 de febrero de 2019, rca. 3780/2017, ECLI:ES:TS:2019:672) ya dijo que los hechos probados declarados en una sentencia penal vinculan a la Administración tributaria o a los Tribunales del orden contencioso-administrativo en aquellos supuestos en los que el proceso penal y el procedimiento administrativo o el proceso contencioso administrativo tienen por objeto diferentes conceptos impositivos. Apunta que, según dichos pronunciamientos, cuando los hechos analizados en sede penal son los mismos (realidad o no de los servicios prestados) a efectos del instituto de la prejudicialidad, no se puede negar la existencia de la triple identidad de sujeto, hecho y fundamentos, por el hecho de que la causa por delito contra la Hacienda Pública se refiera al IVA y la regularización administrativa se refiera al Impuesto sobre Sociedades. En sentido similar, la citada sentencia del Tribunal Supremo de 21 de febrero de 2019, rca. 3780/2017, declaró que la prejudicialidad penal, derivada de las actuaciones judiciales seguidas contra el obligado principal por el concepto IVA, debió producir todos sus efectos con relación a la derivación de responsabilidad solidaria al recurrente por el concepto tributario del Impuesto sobre Sociedades.

Sin embargo, lo expuesto no es trasladable al supuesto en que los hechos analizados en sede penal se refieren a un ejercicio, año o periodo distinto de los analizados en el procedimiento administrativo o en el proceso contencioso-administrativo, ya que la realidad fáctica puede cambiar, y normalmente cambia, a lo largo del tiempo o en años sucesivos.

Por otra parte, recuerda que el concepto de residencia fiscal es un concepto jurídico definido en las normas tributarias. La Administración Tributaria quedará vinculada por la valoración de la prueba que realice el juez penal para llegar a conclusiones sobre esos aspectos fácticos relevantes para dilucidar la residencia fiscal (número de días de permanencia en España en un año determinado; residencia del cónyuge o hijos etc.). Sin embargo, no vincula a la Administración Tributaria la declaración propiamente dicha del tribunal penal que identifica un determinado país como lugar de residencia fiscal. Esta es una valoración, interpretación o inferencia jurídica, derivada de esos hechos, pero basada en la aplicación de normas tributarias.

Recuerda que la sentencia de 1 de octubre de 2018, del Juzgado de lo Penal núm. 19 de Barcelona, confirmada por la Audiencia Provincial, declaró probada, en sede de hechos probados, la residencia fiscal en Suiza

del sujeto pasivo en los años 2005 y 2006. Por tanto, a juicio del abogado del Estado hizo esa declaración, con relación a un ejercicio que no estaba enjuiciando (2005) respecto del cual se había declarado prescrita la acción penal por Auto de 30 de junio de 2014, de la Audiencia Provincial de Barcelona. Prosigue que la sentencia incurrió en contradicción pues, al valorar toda la prueba solo determinó la residencia fiscal en Suiza en el ejercicio 2006.

Por lo anterior, considera que el presente recurso de casación no es idóneo para sentar doctrina, dada la evidente extralimitación en que incurre la sentencia del Juzgado de lo Penal (aunque haya quedado firme) cuando en hechos probados declara una residencia fiscal en un ejercicio que no estaba enjuiciando, a la que se une la contradicción que supone que luego no se haga referencia a ese ejercicio al valorar la prueba en sede de fundamentos de derecho.

No obstante, para el caso de que se estime posible sentar doctrina en este supuesto, insiste en que, cuando un Tribunal penal se pronuncia sobre la residencia fiscal de un sujeto pasivo, este pronunciamiento no es un hecho probado es una consecuencia o inferencia jurídica que no vincula a la Administración tributaria ni a los tribunales del orden contencioso encargados de aplicar las normas tributarias, aunque deban aplicarlas a partir de los extremos o datos fácticos que el pronunciamiento penal firme haya constatado.

A su juicio, en este caso, la sentencia declaró como hecho probado lo que, insiste, es una consecuencia jurídica. Es más, a su entender, no cabe sostener que la Administración Tributaria debería quedar al menos vinculada por la valoración de la prueba que hizo la sentencia penal en sede de fundamentos jurídicos, desde el momento en que esta se refirió, expresa y solamente, al ejercicio 2006.

Considera que el Tribunal Supremo ya ha dicho que los hechos probados declarados en una sentencia penal, siempre que se trate exactamente de los mismos hechos, vinculan a la Administración tributaria o a los tribunales del orden contencioso-administrativo en aquellos supuestos en los que el proceso penal y el procedimiento administrativo o el proceso contencioso-administrativo, tienen por objeto diferentes conceptos impositivos. Reitera que ello no es trasladable a casos con diferentes periodos impositivos, ya que el diferente escenario temporal, el mero transcurso del tiempo, excluye la necesaria identidad de los hechos.

Considera esta aseveración evidente en el caso de la residencia fiscal de los contribuyentes que puede variar cada año. En el supuesto ahora enjuiciado, afirma que la sentencia penal de 1 de octubre de 2018 incide sobre un ejercicio anterior, en el que se había descartado por la misma jurisdicción penal la existencia de responsabilidad penal, enfatizando que la Administración liquidó antes de dictarse la sentencia penal del ejercicio posterior, por lo que no puede quedar vinculada a unas declaraciones sobre hechos probados que desconocía y también el TEAC dictó sus resoluciones confirmando las liquidaciones antes de la sentencia penal.

Concluye que no parece que la sentencia penal pueda extender su efecto vinculante más allá de su propio objeto, es decir, más allá del periodo impositivo que estaba enjuiciando.

Solicita la desestimación del recurso y la confirmación de la sentencia de instancia.

**6. Deliberación, votación y fallo del recurso.** De conformidad con el artículo 92.6 de la Ley de la Jurisdicción, y considerando innecesaria la celebración de vista pública atendiendo a la índole del asunto, mediante providencia de fecha 31 de octubre de 2022, quedó el recurso concluso y pendiente de señalamiento para votación y fallo.

Por providencia de fecha 15 de marzo de 2023 se designó Magistrado ponente al Excmo. Sr. D. Dimitry Berberoff Ayuda y se señaló para votación y fallo de este recurso el día 30 de mayo de 2023, fecha en que comenzó su deliberación.

## FUNDAMENTOS DE DERECHO

### **Primero.** *La delimitación de la controversia*

El auto de Admisión suscita, en síntesis, la cuestión de si el juez contencioso-administrativo (la Sala de lo Contencioso-Administrativo del TSJ de Cataluña) al enjuiciar el IP del ejercicio 2005, se encuentra vinculado por la sentencia de un órgano de la jurisdicción penal (Juzgado de lo Penal núm. 19 de Barcelona), que absolvió al mismo contribuyente de unos delitos contra la Hacienda Pública, referidos al IRPF e IP de 2006, cuando en esa sentencia se declaraba como hecho probado que el contribuyente tenía su residencia fiscal en Suiza desde 26 de junio de 2000 hasta 15 de marzo de 2007.

En la sentencia aquí impugnada, la Sala de Barcelona desestimó el recurso del Sr. Dimas contra las liquidaciones y sanciones del IP, ejercicio 2005, sin atender a lo expresado en la sentencia penal -básicamente, por tratarse de ejercicios distintos-, llegando a la conclusión, tras la valoración de la prueba, de que tenía su residencia en España en el ejercicio 2005.

Sin embargo, la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, apenas un mes después, estimó el recurso del Sr. Dimas contra las liquidaciones y sanciones del IRPF, ejercicio 2005, tomando en consideración el hecho probado de su residencia en Suiza en ese año, proclamado por la sentencia penal.

Esta desconcertante situación debe contextualizarse en el particular escenario que exhibe el caso enjuiciado, toda vez que, aquí, los distintos conceptos tributarios regularizados han desembocado en diferentes vías procedimentales de revisión económico-administrativa y jurisdiccionales.

A estos efectos, para una más sencilla comprensión de lo ocurrido, cabe enfatizar que dos fueron los conceptos tributarios objeto de regularización (IRPF e IP) y dos también los ejercicios regularizados en cada uno de esos tributos (2005 y 2006).

(i) En las actuaciones inspectoras se apreciaron indicios de la comisión de delitos fiscales por los conceptos de IRPF e IP, ejercicios 2005 y 2006, lo que determinó la presentación de una querrela por el Ministerio fiscal, que fue admitida a trámite el 5 de julio de 2011.

(ii) Sin embargo, mediante auto de 30 de junio de 2014, la Audiencia Provincial de Barcelona declaró que la responsabilidad penal del Sr. Dimas correspondiente al ejercicio 2005 (por ambos conceptos tributarios) se había extinguido por haber prescrito la acción penal.

(iii) No obstante, la jurisdicción penal continuó indagando lo ocurrido con relación a los ejercicios de 2006 (por ambos conceptos tributarios) recayendo sentencia del Juzgado de lo Penal núm. 19 de Barcelona de 1 de octubre de 2018 -confirmada por la Audiencia Provincial de Barcelona en sentencia de 21 de mayo de 2019, recurso de apelación núm. 36/2019, ECLI:ES:APB:2020:1237- que, en definitiva, absolvió al Sr. Dimas de los delitos contra la Hacienda Pública de los que fue acusado (conceptos IRPF e IP, ejercicio 2006) al considerar que tenía su residencia fiscal en Suiza desde 26 de junio de 2000 hasta 15 de marzo de 2007.

(iv) Tras la notificación a la AEAT -el 8 de julio de 2014- del expresado auto de 30 de junio de 2014, de la Audiencia Provincial de Barcelona, por el que se declara extinguida la responsabilidad penal del recurrente respecto del ejercicio 2005, en fecha 14 de julio de 2014, la AEAT emitió comunicación de reanudación de actuaciones de comprobación e investigación con relación al IRPF y al IP del ejercicio 2005, actuaciones que, en virtud de las vicisitudes procedimentales, dieron lugar a los dos pronunciamientos ya aludidos: por un lado, la sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del TSJ de Cataluña de 27 de abril de 2021 (sobre IP ejercicio 2005), que constituye el objeto del presente recurso de casación; por otro lado, la sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional de 26 de mayo de 2021, recurso núm. 678/2018 (sobre IRPF de 2005).

Por tanto, la secuencia temporal del caso evoca los siguientes hitos:

- En las liquidaciones (de IRPF e IP del ejercicio 2005), dictadas el 22 de diciembre de 2014 (IRPF de 2005) y el 23 de enero de 2015 (IP de 2005), la Administración tributaria considera que el contribuyente había sido residente en España -no en Suiza-, liquidaciones que, junto a las correspondientes sanciones, se impugnaron en vía contencioso-administrativa y fueron confirmadas por el TEAC el 5 de abril de 2018 (IRPF 2005) y 18 de septiembre de 2018 (IP 2005).

- Con posterioridad, la sentencia del Juzgado de lo Penal núm. 19 de Barcelona de 1 de octubre de 2018 (confirmada por la Audiencia Provincial de Barcelona) apreció, con relación al IRPF e IP de 2006, que el recurrente en casación tenía su residencia fiscal en Suiza desde 26 de junio de 2000 hasta 15 de marzo de 2007, circunstancia determinante de su absolución por los delitos contra la Hacienda Pública.

- Tras el pronunciamiento penal, recaen las sentencias de la jurisdicción contencioso-administrativa, que ofrecen un distinto tratamiento sobre el hecho probado de que el recurrente tenía su residencia fiscal en Suiza durante el año 2005 pues, mientras que el TSJ de Cataluña, en la sentencia que constituye el objeto del presente recurso de casación, ignora esa apreciación del juez penal, realiza otra valoración y llega a la conclusión de que el recurrente era residente en España; la Audiencia Nacional asume y aplica con relación al IRPF de 2005, la apreciación de la jurisdicción penal, estimando la pretensión del contribuyente.

De esta manera, emerge de forma descarnada la cuestión suscitada, esto es, en qué medida, la apreciación por la jurisdicción penal, de la residencia en Suiza del recurrente en el año 2005, en un procedimiento penal referido exclusivamente al año 2006, puede llegar a vincular a las posteriores sentencias contencioso-administrativas, como interroga el auto de Admisión.

Sin duda, este recurso de casación esboza una clara patología, paradigma de la negación de que unos mismos hechos no pueden existir y dejar de existir para los órganos del Estado, cuya resolución reclama el análisis -en el particular marco del asunto- de las categorías jurídicas de la prejudicialidad penal y de la eventual vinculación del juez contencioso administrativo ante una sentencia del juez penal.

## **Segundo.** *La absolución por los delitos contra la Hacienda Pública (IRPF 2006 e IP 2006)*

Con fecha 1 de octubre de 2018, el Juzgado de lo Penal núm. 19 de Barcelona dictó sentencia por la que absolvió al Sr. Dimas de los delitos contra la Hacienda Pública sustanciados en sede penal con relación a los conceptos IRPF e IP del ejercicio 2006. En el apartado "hechos probados" de dicha sentencia se indica:

"PRIMERO. Resulta probado y así expresamente se declara que el hoy acusado Dº. Dimas, con DNI [...] tenía su residencia fiscal en el Cantón suizo de Friburgo, concretamente en la calle [...] desde la fecha 26/06/2000 hasta 15/03/2007 así como constaba inscrito en el Consulado de España en Ginebra [...]"

La AEAT, en su condición de acusación particular en el proceso penal, interpuso recurso de apelación mediante el que solicitó que se mantuviera la absolucón, pero fundándose en el principio in dubio pro reo y, en congruencia, que se excluyera de los hechos probados la frase que declaraba acreditada la residencia fiscal del interesado en Suiza -y no en España- entre los años 2000 y 2007, aduciendo que dicha declaración le veta la posibilidad de acudir a los Tribunales Contenciosos administrativos respecto a las declaraciones del año 2015.

La Sección Décima de la Audiencia Provincial de Barcelona desestimó el recurso de apelación núm. 36/2019 mediante sentencia de 21 de mayo de 2019, ECLI:ES:APB:2020:1237, al concluir que el Juzgado no había albergado dudas sobre el hecho probado que declaró sino, al contrario, tras interpretar toda la prueba de conformidad con el principio de sana crítica, llegó a la conclusión contundente de que el acusado tuvo la residencia en Suiza en ese periodo temporal:

"...el Juzgador motiva de forma exhaustiva y pormenorizada las cuestiones que se le han sometido a debate y la principal precisamente es la residencia del acusado, y por considerar que el acusado tenía la residencia en Suiza es por lo que absuelve.

Pretende la acusación particular, que desde esta instancia mantengamos la absolucón pero que dicha absolucón se haga en virtud del principio in dubio pro reo y que excluyamos de los hechos probados la frase " tenía su residencia fiscal en el Cantón suizo de Friburgo ... desde la fecha 20/06/2000 hasta el 15/03/2007

[...]Con ello pretende someter la cuestión en el orden contencioso administrativo, para que aplicando los criterios propios de dicha Jurisdicción determine si existe deber de tributar ya que puede ponderar la interpretación realizada por el Convenio por parte del cantón suizo y verificada por la AEAT, a la luz de los propios certificados y los indicios que se presentaron en sede penal, orillados por aplicación de estos principios de derecho penal.

[...] Alega también que le veta la posibilidad de acudir a los Tribunales Contenciosos administrativos respecto a las declaraciones del año 2015.

No podemos acceder a lo que se nos solicita, que en realidad es que variemos la valoración que ha hecho el Juez y apliquemos el principio in dubio pro reo para absolver al acusado, lo cual no puede ser, porque el Juzgador no ha dudado, ha interpretado toda la prueba de acuerdo con el principio de la sana crítica del art. 741 de la Lecr , y llega a la conclusión contundente de que el acusado tiene residencia en Suiza , hemos transcrito pasajes de la sentencia en la que de forma contundente lo declara.

Evidentemente dicha contundencia debe estar en hechos probados. El Magistrado en sus sentencia para llegar a dicha conclusión no sólo utiliza un documento sino que se basa en una extensa documental y la inferencia que realiza es clara, lógica y en ningún caso puede tildarse de arbitraria por ello la acusación no solicita la revocación de la sentencia sino que se haga la misma declaración pero con menos contundencia, y que se valore un documento de forma diferente, lo cual es inviable porque el Magistrado da valor a dicho documento en conjunto con los otros, valor indiciario que en conjunto con otros conduce a la conclusión de que no tenía residencia en Suiza .

Conclusión que estamos de acuerdo, y sobre todo porque no se nos solicita que hagamos otra, o que volvamos a valorar, lo que se nos pide es que valoremos la prueba como la acusación entiende que debe hacerse y que expulsemos de hechos probados una frase, lo cual estamos en total desacuerdo por lo que ya hemos argumentado.

Por todo ello desestimamos el recurso y confirmamos la sentencia íntegramente."

### **Tercero.** *Argumentación de las sentencias recaídas en la jurisdicción contencioso-administrativa*

Conviene recordar que, contra los acuerdos de liquidación y sancionador correspondientes al IRPF 2005, el Sr. Dimas interpuso sendas reclamaciones económico-administrativas, parcialmente estimadas por resolución del TEAC de 5 de abril de 2018. La estimación se circunscribió a excluir del cómputo del rendimiento de actividades económicas determinadas facturas y a eliminar determinadas retenciones soportadas respectivamente en dichas facturas, confirmando, por su parte, la conclusión alcanzada por la inspección tributaria respecto de la residencia fiscal en España en el ejercicio controvertido.

De igual forma, el contribuyente interpuso reclamaciones económico-administrativas contra los acuerdos relativos al IP 2005, que fueron desestimadas mediante resolución del TEAC de 18 de septiembre de 2018. En esta resolución se confirmaron los acuerdos partiendo de la conclusión sobre la residencia fiscal del interesado a la que había llegado el propio TEAC con relación al IRPF, ejercicio 2005, en la ya citada resolución de 5 de abril de 2018.

Pues bien, frente a estas resoluciones del TEAC de 5 de abril de 2018 (IRPF 2005) y de 18 de septiembre de 2018 (IP 2005), el Sr. Dimas interpuso sendos recursos contencioso-administrativos que se sustanciaron, con el número 678/2018, ante la Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional (la

relativa al IRPF 2005) y con el número 564/2018, ante la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del TSJ de Cataluña (la relativa al IP 2005).

1. Se dictó en primer término la sentencia de 27 de abril de 2021 del TSJ de Cataluña, objeto del presente recurso de casación, cuyo Fundamento de Derecho Segundo contiene la ratio decidendi de la desestimación de la pretensión del contribuyente con relación al IP, ejercicio 2005:

"SEGUNDO. Expuesto cual es el objeto de la cuestión litigiosa que subyace en el presente procedimiento, procede entrar a conocer la cuestión de fondo.

En cuanto a la prejudicialidad penal: El recurrente alega que dado que existía un procedimiento penal relativo al ejercicio fiscal 2006, el procedimiento administrativo relativo al ejercicio fiscal 2005 debió ser suspendido por la existencia de una cuestión prejudicial penal.

Sin embargo, la prejudicialidad exige la existencia de la triple identidad de sujeto, hecho y fundamento y, en el presente supuesto, no concurre la identidad de los hechos pues los periodos impositivos son distintos. Como es de ver en las actuaciones, la sentencia del Juzgado de lo Penal nº 19 de Barcelona de fecha 1/10/2018 (confirmada por sentencia de la Audiencia Provincial de Barcelona de fecha 21/5/2019) si bien señala como hecho probado que el recurrente tenía su residencia fiscal en el cantón suizo de Friburgo desde el 26/6/2000 hasta el 15/3/2007, también precisa que el objeto de enjuiciamiento es (como puede leerse en el fundamento de derecho primero de la sentencia del Juzgado de lo Penal) un presunto delito fiscal del ejercicio 2006, en tanto que en vía administrativa se abre inspección respecto del ejercicio 2005. Por tanto, aunque en ambos ejercicios se discute si el recurrente tiene o no residencia fiscal en España, los periodos impositivos investigados son distintos.

Así las cosas y dado que la investigación penal de un ejercicio fiscal no tiene por qué incidir en el procedimiento administrativo relativo a otro ejercicio fiscal, no existe obligación para la Administración tributaria de paralizar el procedimiento tributario.

[...]

En cuanto a la residencia fiscal del recurrente en el ejercicio 2005: Señala el art. 9 de la LIRPF que se entenderá que el contribuyente tiene su residencia habitual en territorio español cuando se dé cualquiera de las siguientes circunstancias:

- 1) Que permanezca más de 183 días, durante el año natural, en territorio español (criterio de permanencia).
- 2) Que radique en España el núcleo principal o la base de sus actividades o intereses económicos, de forma directa o indirecta (criterio que atiende al centro de intereses económicos).

En cuanto al criterio de permanencia, el recurrente aporta un certificado de residencia fiscal en Suiza, certificado que entiende la Inspección y confirma el TEAC que ha sido emitido mediante actuaciones simuladas del interesado para acreditar su residencia en dicho país. Pues bien, teniendo en cuenta que el certificado no es el único medio para acreditar la residencia fiscal en el extranjero, sería deseable que el recurrente hubiera avalado tal conclusión por otros documentos que incitaran a pensar que el mismo residía en Suiza en el ejercicio fiscal controvertido (vuelos con origen o destino en algún aeropuerto suizo, extractos bancarios de compras realizadas en su supuesta localidad de residencia, comprobantes/facturas/recibos de gastos habituales relativos al consumo propio de una vida continuada...). Frente a ello, las pruebas recabadas por la Inspección son de entidad suficientes para entender que el recurrente residía en España (disponibilidad de inmuebles varios con arrendamientos simulados, vuelos con origen o destino en Barcelona, chofer y entrenador personal residentes en España, existencia de una relación estable con persona residente en España...).

En cuanto al criterio que atiende al centro de intereses económicos, los argumentos esgrimidos por el recurrente tampoco permiten considerar que la gestión de la actividad económica se llevase a cabo en Suiza pues: 1) No se acredita que la gestión de su patrimonio por parte del Sr. Secundino (abogado, manager y gestor residente en Suiza) fuera más allá de la apertura de una cuenta bancaria en una entidad de crédito de Suiza, 2) La sociedad CENICA (se defiende que realiza actividades meramente secundarias) es una entidad que, de conformidad con la documentación obrante en las actuaciones, gestiona la actividad de motociclismo prestada por el recurrente. Dicha entidad tiene su residencia fiscal en España y, 3) Los pagos y cobros realizados desde cuentas bancarias sitas en Suiza así como la fijación de un domicilio en este país en los contratos celebrados, no dejan de ser actos encuadrados en la simulación de la residencia del obligado tributario que poco tienen que ver con la gestión y administración de la actividad económica del recurrente.

En consecuencia y atendiendo a los criterios de permanencia y del centro de intereses económicos que recoge el art. 9 de la LIRPF, queda acreditada la residencia del recurrente en España y no en Suiza durante el ejercicio fiscal del 2005.

[...]"

El día 5 de mayo de 2021, la representación procesal del señor Dimas solicitó aclaración de la referida sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del TSJ de Cataluña núm. 1833/2021 de 27 de abril, que fue denegada mediante auto de 16 de junio de 2021.

2. Por otro lado, la sentencia de 26 de mayo de 2021, de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, anuló la liquidación y sanción con relación al IRPF, ejercicio 2005, teniendo en consideración el hecho, declarado como probado por las sentencias de la jurisdicción penal, relativo a que la residencia fiscal del contribuyente en el ejercicio 2005 se encontraba en Suiza y no en España:

"TERCERO. A la vista de estas sentencias, lo primero que hemos de determinar es en qué medida los hechos declarados probados por la jurisdicción penal vinculan a esta Sala a la hora de resolver sobre la regularización y la sanción impuestas sobre la base de que el Sr. Dimas tenía su residencia fiscal en España en el ejercicio 2005.

Como se ha expuesto, la sentencia penal, aunque el delito fiscal que se juzgaba comprendía sólo el ejercicio 2006 (el ejercicio 2005 fue archivado por prescripción), declara como hechos probados que "D. Dimas, con DNI nº NUM000, mayor de edad y deportista español de élite al participar en carreras mundiales de motociclismo de GP, tenía su residencia fiscal en el Cantón suizo de Friburgo, concretamente en la CALLE000 NUM001, , Chatel Sant-Denis desde la fecha de 26/06/2000 hasta 15/03/2007 así como constaba inscrito en el Consulado de España en Ginebra ".

Esto es, declara probado que el Sr. Dimas tenía residencia fiscal en Suiza, no sólo en el ejercicio 2006 investigado, sino también en otros ejercicios, entre ellos el ejercicio 2005 aquí regularizado.

Sobre la vinculación respecto de los hechos probados de las sentencias del orden jurisdiccional penal de signo absolutorio, hemos de tener en cuenta la jurisprudencia del Tribunal Supremo, que recoge, a su vez, la doctrina del Tribunal Constitucional. Así en STS de 20 de noviembre de 2014 (rec. 3850/2012) con remisión a la de 7 de julio de 2011 (rec. 5417/2009), pone de relieve:

"1º. Que el Tribunal Constitucional tiene consagrado el principio de que "unos mismos hechos no pueden existir y dejar de existir para los órganos del Estado", señalando (con cita de la Sentencia 24/1984, de 23 de febrero, Fundamento de Derecho Tercero) que "En la realidad jurídica, esto es, en la realidad histórica, relevante para el Derecho, no puede admitirse que algo es y no es, que unos mismos hechos ocurrieron y no ocurrieron, o, por decirlo en los términos del fundamento sexto de nuestra sentencia de 3 de octubre de 1983 , "es claro que unos mismos hechos no pueden existir y dejar de existir para los órganos del Estado", pues a ello se oponen no sólo principios elementales de la lógica jurídica y extrajurídica, sino el principio de seguridad jurídica constitucionalizado en el artículo 9.3 ."

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

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

Por su parte, el Tribunal Constitucional, al desestimar el recurso de amparo interpuesto por el demandado, declaró que el artículo 116 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal "cerraría la vía civil cuando en la penal se declarara

la inexistencia del hecho que pudiera dar lugar a aquella acción, pero no cuando la absolución se dictara por la inexistencia de material probatorio suficiente para desvirtuar la presunción de inocencia, que es lo que habría sucedido en este caso, tal como explicitaría con claridad la propia sentencia penal en su primer fundamento. Esta argumentación da pie asimismo a la negación de una contradicción fáctica de la resolución impugnada con la dictada en vía penal, pues aquélla sólo afirmaría, desde la perspectiva que le es propia y con nueva actividad probatoria, lo que en ésta sería objeto de duda."

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

Por su parte, la Sentencia de 29 de octubre de 2012 (recurso de casación 3781/2009), analiza la cuestión de "la vinculación que puede tener para la resolución del recurso, que afecta a la liquidación del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del ejercicio 1989, la sentencia penal firme absolutoria dictada respecto al ejercicio de 1990, en cuanto aborda y examina los mismos hechos al haberse transmitido el 80% de las acciones en 1989 y el 20 % en el año 1990" y razona, en el Fundamento de Derecho Cuarto:

"(...) Varias son, no obstante, las hipótesis que pueden darse en la relación que ha de establecerse entre el proceso penal y el procedimiento administrativo tanto en lo que se refiere a las actuaciones de comprobación como al expediente sancionador, aunque ahora sólo nos interesa el supuesto de sentencia penal absolutoria con declaración de hechos probados.

Pues bien, cuando se llega a la absolución al no haberse apreciado la existencia de delito, nada impide para que la Administración Tributaria pueda iniciar o continuar sus actuaciones pero ha de atenerse a los hechos que los Tribunales penales hubieran considerado probados, aunque su valoración no vincula a la Administración, salvo que exista la declaración expresa de no haber existido los mismos. En este sentido, cabe recordar la doctrina sentada por el Tribunal Constitucional en su sentencia 77/1983, de 3 de Octubre, en la que se afirma que "el principio non bis in idem determina una interdicción de la duplicidad de sanciones administrativas y penales respecto de unos mismos hechos, pero conduce también a la imposibilidad de que, cuando el ordenamiento permite una dualidad de procedimientos, y en cada uno de ellos ha de producirse un enjuiciamiento y una calificación de unos mismos hechos, el enjuiciamiento y la calificación que en el plano jurídico puedan producirse, se hagan con independencia, si resultan de la aplicación de normativas diferentes, pero que no pueda ocurrir lo mismo en lo que se refiere a la apreciación de los hechos, pues es claro que unos mismos hechos no pueden existir y dejar de existir para los órganos del Estado".

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

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

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

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

CUARTO. En este caso, como se ha dicho, la sentencia del orden jurisdiccional penal ha declarado como hecho probado que el Sr. Dimas en el periodo comprendido entre el 26/06/2000 hasta 15/03/2007 tenía su residencia fiscal en Suiza y que no resultó debidamente probado por parte de la AEAT que tuviese residencia en España ni que el centro de sus intereses económicos y de gestión de su actividad profesional estuviese radicado en España.

Ello incluye pues, el ejercicio 2005 objeto de las presentes actuaciones. Como se ha señalado, el recurso de apelación interpuesto por la Agencia Tributaria tenía por objeto, no lograr la condena del acusado sino que se eliminara esa declaración de los hechos probados y se le absolviera en virtud del principio "in dubio pro reo" a fin de poder someter la cuestión en el orden contencioso administrativo, para que, aplicando los criterios propios de esta Jurisdicción, se determine si existe deber de tributar.

Ello es rechazado por la Audiencia Provincial de Barcelona afirmando que "el Juzgador no ha dudado, ha interpretado toda la prueba de acuerdo con el principio de la sana crítica del art. 741 de la Lecr , y llega a la conclusión contundente de que el acusado tiene residencia en Suiza, hemos transcrito pasajes de la sentencia en la que de forma contundente lo declara".

Esto es, la absolución no se fundamenta en la falta de justificación o pruebas concluyentes, categóricas e inequívocas de la autoría, que permitan pronunciar una condena legal contra el Sr. Dimas en aplicación del principio in dubio pro reo; sino que el juez, en base a las pruebas existentes, declara probado de manera contundente que el Sr. Dimas tenía residencia fiscal en Suiza entre el 26/06/2000 hasta 15/03/2007.

De modo que no podemos desconocer esta declaración de hechos probados, y si bien en este orden jurisdiccional podría hacerse una valoración distinta de los mismos y resolver lo que proceda desde el plano estrictamente fiscal, los indicios probatorios existentes en las actuaciones en relación con el ejercicio 2005, prácticamente coincidentes con los relativos al 2006 en el procedimiento penal, determinan que no podamos hacer una apreciación distinta a la realizada por la jurisdicción penal."

Incluso, llega a transcribir la valoración de la prueba contenida en la sentencia del juzgado de lo Penal para concluir, ya al final de su Fundamento de Derecho Quinto:

"Pese a las sospechas o afirmaciones ( que el gestor familiar del acusado o que el abogado es una persona afín al acusado o que las cuentas son meros instrumentos de la simulación) y ante la sospecha de estar ante un presunto obligado tributario "deslocalizado" -en palabras de la defensa- y vista las pruebas, sobre todo la documental de la defensa y ante la falta de prueba eficiente postulada de la acusación -a cuyo cargo pesa su probanza y el logro del juicio lógico deductivo- , no lo podemos afirmar ni declarar probado".

Estos indicios valorados por el juez penal y que no presentan variaciones con los existentes en las actuaciones inspectoras respecto del ejercicio 2005, no permiten excluir la residencia del Sr. Dimas en Suiza, como sostiene la Administración. Si bien es difícil determinar el número de días de permanencia en un determinado territorio, y más en este caso, teniendo en cuenta las características de la actividad profesional que realizaba el recurrente, que implicaba el desplazamiento por diferentes países para participar en las distintas competiciones deportivas, puede afirmarse que, sin discutir sus evidentes vinculaciones con España, en el ejercicio regularizado tenía su residencia fiscal en Suiza."

#### **Cuarto. El marco normativo y su proyección sobre el caso**

Buena parte de las alegaciones reflejadas en los escritos de interposición y de oposición se refieren a los arts. 180.1 LGT; 10 LOPJ; y 4 LJCA, al ser, entre otros, los preceptos cuya interpretación reclama el auto de Admisión.

El artículo 180 LGT en la redacción derivada de la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal, "BOE" núm. 286, de 30 de noviembre (que se mantuvo tras el Real Decreto-ley 12/2012, de 30 de marzo, por el que se introducen diversas medidas tributarias y administrativas dirigidas a la reducción del déficit público, "BOE" núm. 78, de 31 de marzo, aunque no tras la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, de modificación parcial de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, "BOE" núm. 227, de 22 de septiembre), bajo la rúbrica "Principio de no concurrencia de sanciones tributarias", decía lo siguiente:

"1. Si la Administración tributaria estimase que la infracción pudiera ser constitutiva de delito contra la Hacienda Pública, pasará el tanto de culpa a la jurisdicción competente, o remitirá el expediente al Ministerio Fiscal y se abstendrá de seguir el procedimiento administrativo, que quedará suspendido mientras la autoridad judicial no

dicte sentencia firme, tenga lugar el sobreseimiento o el archivo de las actuaciones o se produzca la devolución del expediente por el Ministerio Fiscal.

La sentencia condenatoria de la autoridad judicial impedirá la imposición de sanción administrativa.

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

No obstante, la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, ha desplazado esos dos primeros apartados del art 180 LGT, para integrarlos, con regulación distinta, a los artículos 250 a 252 dentro del nuevo Título VI, relativo a las Actuaciones y procedimientos de aplicación de los tributos en supuestos de delito contra la Hacienda pública.

Ahora bien, del precepto anteriormente transcrito -que se corresponde con el aplicable *ratione temporis*- se desprende sin dificultad la vinculación de la Administración tributaria a los hechos que el juez penal hubiera considerado probados ("de acuerdo con los hechos que los tribunales hubieran considerado probados").

Y aunque, su virtualidad se evidencia, principalmente, a efectos del *ne bis in idem* -el precepto se ubica dentro del Título IV de la LGT, sobre la potestad sancionadora- no está de más recordar que, en este caso, también se impusieron sanciones y que, además, la no contemplación de un hecho probado podría comprometer el referido precepto, incluso en el ámbito de actuaciones administrativas de liquidación en la medida que constituyan el presupuesto del acuerdo sancionador.

Por otro lado, a tenor del artículo 4 LJCA:

"1. La competencia del orden jurisdiccional contencioso-administrativo se extiende al conocimiento y decisión de las cuestiones prejudiciales e incidentales no pertenecientes al orden administrativo, directamente relacionadas con un recurso contencioso-administrativo, salvo las de carácter constitucional y penal y lo dispuesto en los Tratados internacionales.

2. La decisión que se pronuncie no producirá efectos fuera del proceso en que se dicte y no vinculará al orden jurisdiccional correspondiente."

Del precepto se infiere que el eventual efecto prejudicial de una cuestión de carácter penal excluye la posibilidad de un pronunciamiento sobre la misma por parte del orden jurisdiccional contencioso administrativo, lo que sintoniza con el artículo 10 LOPJ, cuyo apartado 2 proclama que "la existencia de una cuestión prejudicial penal de la que no pueda prescindirse para la debida decisión o que condicione directamente el contenido de ésta determinará la suspensión del procedimiento mientras aquélla no sea resuelta por los órganos penales a quienes corresponda, salvo las excepciones que la ley establezca."

A la vista de este marco jurídico podemos ir extrayendo ya una serie de conclusiones con relación a lo acontecido en la sentencia aquí impugnada en casación.

1. Al reflejar la vinculación de la Administración tributaria al ámbito de la jurisdicción penal, el artículo 180.1 LGT no puede entenderse vulnerado en este caso, dado que, como ya hemos expuesto, cuando se dictaron las liquidaciones y sanciones por parte de la Administración, la jurisdicción penal aún no se había pronunciado (a excepción de la prescripción con relación al ejercicio 2005) ni, por tanto, fijado determinados aspectos fácticos que, en su caso, podían eventualmente proyectar sus efectos sobre tales actuaciones tributarias. En efecto, la sentencia del Juzgado de lo Penal es posterior no sólo a las liquidaciones y sanciones sino, incluso, a su confirmación en vía de revisión económico- administrativa.

2. En cualquier caso, el otro elemento que impide afirmar una prejudicialidad radica en la circunstancia de que el ejercicio regularizado por la Administración tributaria (2005) -sobre el que se ha pronunciado la sentencia objeto del recurso de casación (respecto del IP) así como la citada sentencia de la Audiencia Nacional (en cuanto al IRPF)-, quedó fuera del ámbito de la jurisdicción penal.

3. Cabe constatar que el desarrollo de unas actuaciones tributarias, por un lado, y de una investigación penal, por otro, no plantea en este caso una infracción de las obligaciones que se derivan de prejudicialidad penal por cuanto la Administración Tributaria actuó conforme a los preceptos arriba consignados, en su versión vigente en la época en que se produjeron los hechos. En efecto, presentada la querrela por el Ministerio fiscal y admitida a trámite en la jurisdicción penal, la Administración se abstuvo de continuar las actuaciones de regularización. Solo después de que se le comunicara la prescripción penal del ejercicio de 2005, reanudó el procedimiento tributario que, como se ha dicho, desembocó en sendos acuerdos de liquidación con las correspondientes sanciones por los conceptos de IP e IRPF.

4. Consideramos que no hay quiebra del marco jurídico descrito. La Administración giró las liquidaciones e impuso las sanciones (incluso, fueron analizadas en vía económico-administrativa) con anterioridad a la sentencia del Juzgado de lo Penal de 1 de octubre de 2018. Por tanto, no cabe afirmar que desconociera su obligación de

vinculación (ex 180 LGT) ni, como se ha apuntado, las consecuencias de una eventual prejudicialidad penal pues, una vez que le fue comunicado a la Administración el archivo del procedimiento penal con relación al ejercicio de 2005, a partir de ese momento las únicas actuaciones llevadas a cabo con relación a dicho ejercicio fueron las estrictamente tributarias.

5. Sin embargo, como anticipamos ya en el primero de los Fundamentos de Derecho, el auto de Admisión plantea la controversia en términos de una eventual vinculación de la jurisdicción contencioso-administrativa a la valoración probatoria efectuada por el juez penal, una vez que este apreció como hecho probado la residencia en Suiza del recurrente en el año 2005.

La particularidad del asunto reside, precisamente, en esta última circunstancia.

Al respecto no puede afirmarse que exista vinculación en el sentido de obligación de asumir un hecho declarado probado por un juez penal. Y es que, si, en su momento, no hubo prejudicialidad -que impidiera a la Administración Tributaria seguir las actuaciones con relación al ejercicio 2005 como consecuencia de la tramitación de un procedimiento penal con relación a delitos fiscales respecto del ejercicio 2006- tampoco cabría apreciar una vinculación del juez contencioso-administrativo con relación a lo resuelto en la jurisdicción penal.

Es evidente que pueden observarse dos planos de análisis diferenciados: por un lado, los eventuales efectos de una prejudicialidad en el ámbito del binomio procedimiento tributario/ actuaciones judiciales de carácter penal; y, por otro lado, la eventual vinculación de la jurisdicción contencioso-administrativa respecto de los hechos declarados probados en una sentencia penal firme.

Sin embargo, aun reconociendo que se trata de dimensiones diferentes, es evidente que están íntimamente relacionadas y, por tanto, aunque, en este caso, la prejudicialidad no podía existir -incluso desde una mera óptica temporal- por cuanto la jurisdicción penal se pronunció con posterioridad a la vía administrativa -precisamente, por ser diferente el concepto analizado en el ámbito procedimental tributario (2005) y el enjuiciado en la vía penal (2006)-, esta última circunstancia se erige en determinante para proveer la misma solución desde la perspectiva de la vinculación.

Ahora bien, que no hubiera vinculación, en modo alguno significa que resulte admisible que la sala de instancia no entrara a analizar si el resultado de la prueba le llevaría -como así efectivamente ha ocurrido- a un resultado absolutamente contradictorio con el declarado como probado en la sentencia penal. Al fin y al cabo, la Sala de Barcelona era perfectamente conocedora, en el momento mismo de resolver el recurso contencioso-administrativo -como ponen de manifiesto los propios términos de su sentencia de 27 de abril de 2021 (aquí impugnada)-, de la apreciación del juez penal respecto de la residencia del recurrente en Suiza en el año 2005.

En efecto, la sentencia impugnada asume que, tras las actuaciones tributarias y su revisión en vía económico-administrativa, el juez penal apreció como probado un elemento fáctico como es el de la residencia en Suiza del recurrente en el año 2005 y, pese a ello -más allá de aludir a que se trata de períodos tributarios diferentes- no trasluce, en términos de motivación, una solución coherente para descartar la existencia o no de contradicción ante las especiales circunstancias que rodearon el caso.

De este modo, el planteamiento del auto de Admisión se reconduce, en realidad, al estricto ámbito de motivación de una resolución judicial que contrasta, intensamente, con lo que escasos días después resolvió la sentencia de 26 de mayo de 2021, de la Audiencia Nacional, con relación al IRPF 2005 del mismo contribuyente: estimar su recurso, tras analizar el hecho declarado probado por el juez penal.

#### **Quinto.** *Algunos apuntes a propósito de la sentencia penal firme*

Como hemos expresado, la sentencia de 1 de octubre de 2018 del Juzgado Penal núm. 19, absolvía al aquí recurrente declarando expresamente probado, que "D. Dimas, con DNI [...] tenía su residencia fiscal en el Cantón suizo de Friburgo, concretamente en la calle [...] desde la fecha 26/06/2000 hasta 15/03/2007 así como constaba inscrito en el Consulado de España en Ginebra [...]"

Las Administraciones demandadas pretenden inocular dudas en torno a la corrección de dicho pronunciamiento, hablando abiertamente de extralimitación del juez penal y tachando la sentencia de extra petita.

Basta remitirnos a lo dicho por el representante de la Generalitat de Cataluña para comprender la gravedad de su censura: "...debe destacarse que constituye una extralimitación del juez de lo penal, contraria al principio de contradicción y causante de indefensión, la declaración de hechos probados relativa a que la residencia fiscal del Sr. Dimas en Suiza debía considerarse como probada no solo en relación al ejercicio que era objeto del proceso penal (2006) sino también de todo el período comprendido entre el 26/06/2000 el 15/03/2007, incluyendo ejercicios que no fueron objeto de acusación y que no estaban siendo objeto de discusión en el juicio.

[...]

En consecuencia, el Juez de lo Penal extralimitó sus atribuciones en la declaración de hechos probados extendiéndola a supuestos que ni siquiera fueron objeto de discusión en el juicio oral, lo que ha implicado una intromisión en la labor enjuiciadora del orden jurisdiccional contencioso-administrativo."

El abogado del Estado también se queja, afirmando que "...se considera por esta representación, que el presente recurso de casación, no es idóneo para sentar doctrina, dada la evidente extralimitación en que incurre la sentencia del Juzgado de lo Penal (aunque haya quedado firme) cuando en hechos probados declara una residencia fiscal en un ejercicio que no estaba enjuiciando, a la que se une la contradicción que supone que luego no se haga referencia a ese ejercicio, al valorar la prueba en sede de fundamentos de derecho."

Evidentemente, esta Sala Tercera del Tribunal Supremo no está legalmente habilitada para revisar una sentencia firme de la jurisdicción penal, sin perjuicio de que, a partir de su lectura, pueda decantar una serie de conclusiones relevantes a los efectos del presente recurso de casación.

Los reproches de las Administraciones demandadas inciden sobre cuestiones fácticas de valoración de la prueba, olvidando, además, que la jurisdicción competente a través del recurso procedente (recurso de apelación ante la Audiencia Provincial de Barcelona) avaló la sentencia del Juzgado de lo Penal.

Por otro lado, extrañamos una más depurada argumentación en los escritos de alegaciones -sobre todo, de los escritos de oposición- referida a la delimitación técnica de la categoría procesal de los hechos probados.

En este caso, ya hemos descartado, en abstracto, la existencia de una eventual vinculación del juez contencioso a la previa sentencia penal, en coherencia con la ausencia de una prejudicialidad inicial en el plano actuaciones tributarias/actuaciones penales pero, en circunstancias diferentes, quizás, hubiera resultado capital indagar qué hechos probados son los que vinculan realmente, es decir, todos aquellos contenidos en la declaración de hechos probados o, exclusivamente, aquellos relacionados con el exclusivo objeto de enjuiciamiento.

Al fin y al cabo, cuando la sentencia del Juzgado de lo Penal de 1 de octubre de 2018 se pronuncia sobre la residencia fiscal en Suiza del recurrente, acota su apreciación a un periodo de tiempo (desde 26 de junio de 2000 hasta 15 de marzo de 2007) que, evidentemente, no solo comprendía el ejercicio de 2006 (año al que se limitaba el objeto del proceso penal) sino también el ejercicio 2005, aun cuando la delimitación del campo de análisis vino determinada por una decisión adoptada en el ámbito de la propia jurisdicción penal, en particular, por el auto de 30 de junio de 2014 de la Audiencia Provincial de Barcelona que declaró que la responsabilidad penal del Sr. Dimas correspondiente al ejercicio 2005 (por ambos conceptos tributarios) se había extinguido por prescripción de la acción penal.

En todo caso, resulta llamativo que, a estas alturas, la AEAT pretenda hacer valer en su escrito de oposición al recurso de casación la pretensión que vio rechazada por la jurisdicción penal en sede de apelación.

En efecto, como ya hemos expuesto, la AEAT interpuso recurso de apelación contra la sentencia de 1 de octubre de 2018 del Juzgado Penal núm. 19, solicitando que la absolución se apoyara en el principio in dubio pro reo, eliminando de la declaración de hechos probados la residencia fiscal en Suiza en 2005 pues, de no modificarse la declaración de hechos probados (residencia fiscal en Suiza en 2005), se le vetaría "la posibilidad de acudir a los Tribunales Contenciosos administrativos respecto a las declaraciones del año 2005"

Sin embargo, la sentencia de la Audiencia Provincial de Barcelona, que hemos transcrito en parte en el Fundamento de Derecho Segundo, desestimó el recurso de apelación de la AEAT declarando probada la residencia fiscal en Suiza en 2005, confirmando expresamente "de forma rotunda y contundente" la valoración de la prueba del Juzgado.

Ante estas circunstancias, no resulta defendible la posición de la Administración estatal ni de la Generalitat al afirmar la existencia de incongruencia extra petita en la sentencia dictada por la jurisdicción penal que, según apuntan, genera una grave indefensión.

En modo alguno puede pasarse por alto que, como señala el recurrente, el eventual error o extralimitación del Juzgado de lo Penal quedó absolutamente descartado por la Audiencia Provincial de Barcelona que, en definitiva, vino a ratificar esa declaración de hechos probados.

En cualquier caso, las críticas a la sentencia de 1 de octubre de 2018 -por ir más allá de lo que constituía el objeto de enjuiciamiento (ejercicio 2006)- parecen obviar que, aunque declara probado que la residencia del recurrente se encontraba en Suiza desde la fecha 26 de junio de 2000 hasta 15 de marzo de 2007, únicamente aplica sus consecuencias respecto del ejercicio que enjuiciaba, esto es, el año 2006.

Y es que, aunque pudiera entenderse más acorde a la lógica jurídica tributaria limitar las conclusiones de la prueba al exclusivo ejercicio analizado en cada caso -sea en un procedimiento tributario, económico-administrativo o jurisdiccional, bien penal, bien contencioso-, y con independencia de que la parte recurrente reconozca que "entendió de vital importancia acreditar que la residencia fiscal en Suiza se mantuvo inalterable desde el año 2000", se antoja débil el reproche -a los efectos del recurso que nos ocupa- de que la declaración de hechos probados no troceara o distinguiera de forma individualizada entre ejercicios fiscales, limitándose exclusivamente al 2005.

Recapitulando, los hechos declarados probados por aquella sentencia penal se proyectan en el ámbito contencioso administrativo, no en términos de vinculación, pero sí a los efectos de su consideración en la propia motivación de la sentencia, en orden a evitar una manifiesta contradicción fáctica entre procesos.

Nos encontramos ante una realidad que no cabe ignorar, ante una sentencia del Juzgado de lo Penal que realiza una nítida aseveración sobre un elemento fáctico como el de la residencia del recurrente en Suiza durante el año 2005 y que, al ser esencial dicha circunstancia para resolver el litigio contencioso-administrativo, es evidente que tuvo que ser tenida en consideración a tales efectos como, por lo demás, fue observado por la AEAT al recurrir

en apelación dicha sentencia, precisamente para evitar dicha incidencia o proyección sobre el ámbito contencioso-administrativo.

Semejantes razones impiden el acogimiento del alegato del abogado del Estado en torno a que el fallo de la sentencia diverge de la fundamentación y valoración de la prueba contenida en sus fundamentos de derecho o que incurre en contradicción al afirmar que la prueba solo determinó la residencia fiscal en Suiza en el ejercicio 2006.

## **Sexto.** *Algunas referencias jurisprudenciales sobre la doctrina unos mismos hechos*

El auto de Admisión del presente recurso evoca algunos de nuestros pronunciamientos sobre la cuestión relativa a la vinculación de los hechos probados en sede penal respecto del procedimiento administrativo o proceso contencioso-administrativo, citando al efecto, las sentencias de 7 de julio de 2011 (rec. 5417/2009, ECLI:ES:TS:2011:4956), de 24 de noviembre de 2011 (rec.4914/2008, ECLI:ES:TS:2011:8393), de 29 de octubre de 2012 (rec.3781/2009, ECLI:ES:TS:2012:7140), y de 20 de noviembre de 2014 (rec.3850/2012, ECLI:ES:TS:2014:5193), expresando el referido auto de admisión en las siguientes consideraciones:

"- Que, conforme la consolidada jurisprudencia del Tribunal Constitucional y la legislación aplicable, unos mismos hechos no pueden existir y dejar de existir para los órganos del Estado, de modo que los hechos probados así declarados en la jurisdicción penal vinculan a los Tribunales del resto de órdenes.

- Que dicha vinculación está, sin embargo, circunscrita a los hechos probados en los que ha de entenderse incluida, también, la declaración expresa de que determinados hechos no se produjeron. Sin embargo, tal vinculación no se extiende a aquellos otros hechos no probados y sobre los que, en consecuencia, existe incertidumbre tras el proceso penal, ni tampoco a aquellas interpretaciones, inferencias o valoraciones jurídicas que hayan podido realizarse a partir de aquellos hechos probados.

En relación con esta última consideración, conviene hacer mención de la sentencia de 14 de julio de 2021 (rec. 3895/2020, ECLI:ES:TS:2021:2982), FJ 3º.8, en la que, tras reiterar los anteriores criterios, se confirma, sin embargo, la vinculación para el orden contencioso-administrativo de la declaración efectuada por un tribunal penal sobre la privación del efecto jurídico de una prueba que ha sido obtenida con lesión grave de derechos fundamentales puesto que, señala, "ello incorpora una consecuencia jurídica, pero solo derivada, en relación causal unívoca, del factum apreciado como tal [...]".

Criterio que es ratificado en las posteriores sentencias de 16 de julio de 2021 (recs. 2190/2020 y 2778/2020, ECLI:ES:TS:2021:3078 y ECLI:ES:TS:2021:3083) y de 23 de noviembre de 2021 (rec. 5060/2020, ECLI:ES:TS:2021:4397)."

Como dijo la sentencia del Tribunal Supremo de 14 de julio de 2021, rca 3895/2020, ECLI:ES:TS:2021:2982, citada también en el auto que admite el presente recurso de casación, "la dogmática comúnmente aceptada arranca de la idea de que los hechos declarados probados en la sentencia penal vinculan a los tribunales de otros órdenes jurisdiccionales, como el nuestro, pero no los hechos declarados no probados -o no declarados probados, esto es, sobre los que ha quedado tras el proceso penal una incertidumbre-, ni tampoco, como es obvio, las opiniones o inferencias jurídicas de esos hechos".

Sin embargo, la sentencia de 1 de octubre de 2018 del Juzgado de lo Penal absuelve al señor Dimas sobre la base de la valoración que efectúa sobre las pruebas practicadas, al apreciar un hecho fundamental para descartar la existencia del delito fiscal, esto es, que el recurrente en casación tenía su residencia fiscal en Suiza entre el 26 de junio de 2000 y el 15 de marzo de 2007. No hay, por tanto, indefinición, incertidumbre o ausencia de prueba al respecto sino todo lo contrario, una prueba que, en opinión del juez penal, acredita de forma categórica la residencia en Suiza del señor Dimas en el periodo expresado.

Ya hemos afirmado que no existe vinculación, estricto sensu. Ahora bien, dado que la sentencia impugnada niega esta apreciación al considerar, por el contrario, que la residencia fiscal del recurrente se encontraba en España en el ejercicio de 2005, se plantea de forma nítida si es posible que unos mismos hechos puedan existir y no existir al mismo tiempo.

Veamos la evolución de la doctrina constitucional sobre el particular.

La sentencia del Tribunal Constitucional 77/1983, de 3 de octubre, ECLI:ES:TC:1983:77, inaugura la doctrina unos mismos hechos poniendo de manifiesto, con relación al principio non bis in idem, "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."

Por tanto, ya desde un temprano estadio de la doctrina constitucional, cabe inferir la necesidad de evitar contradicciones respecto del acervo fáctico apreciado con anterioridad por un órgano de la jurisdicción penal.

Ahora bien, ese planteamiento no resiste un enfoque basado en visiones maximalistas, toda vez que los matices que han jalonado la construcción de esta doctrina son abundantes y, desde luego, nada despreciables.

Así, la sentencia del Tribunal Constitucional 24/1984, de 23 de febrero, ES:TC:1984:24, indicó que la circunstancia de "[q]ue sobre un mismo material probatorio se produzcan dos simultáneas y dispares apreciaciones conducentes a otras tantas resoluciones judiciales no es, sin más, un "evento anómalo" (por emplear la expresión del Fiscal en este proceso) ni mucho menos contrario a la Constitución, pero es lo cierto que el ordenamiento, en aras sobre todo de la seguridad jurídica, regula y delimita los resultados de una diversidad de pronunciamientos acerca de unos mismos hechos: los efectos de la cosa juzgada, la firmeza de las resoluciones y las cuestiones prejudiciales son, entre otras, instituciones orientadas a tal fin [...] Algo tienen que ver todas estas instituciones jurídicas (lato sensu) con el caso que nos ocupa, pues en él nos encontramos con tres resoluciones judiciales a propósito de unos mismos hechos, de las cuales dos son laborales y conformes entre sí, pero no con una tercera, la penal, pronunciada cronológicamente entre las dos primeras y con las cuales parece diferir en la apreciación relativa a los hechos."

En este caso, el canon de enjuiciamiento impetrado por el recurrente de amparo fue la infracción de la presunción de inocencia ( art 24.2 CE), lo que rechazó el Tribunal Constitucional al concluir que "no puede sostenerse de modo convincente la violación de la presunción de inocencia. Es claro que el Juez penal la ha respetado. No lo es menos que el Magistrado de Trabajo ni podía ni estaba obligado a atenerse a la Sentencia penal; no podía porque su Sentencia fue anterior y no estaba obligado porque él, el Magistrado de Trabajo, juzgaba la conducta del trabajador bajo otra perspectiva y bajo otras normas y debía hacerlo con plena independencia. En definitiva: no significa ir contra la presunción de inocencia apreciar una culpa relevante en el orden laboral, inferida por el Juez tras una determinada actividad probatoria, aunque luego, desde otra óptica y en otro orden normativo el Juez penal estime no desvirtuada en lo penal la presunción de inocencia de la misma persona."

Por otro lado, desde una perspectiva más abierta, enmarcada en los derechos fundamentales "al Juez ordinario predeterminado por la Ley y a la presunción de inocencia, recogidos en el apartado 2 del referido art. 24, o, en términos más amplios, el derecho a la tutela efectiva de Jueces y Tribunales, proclamado en el apartado 1 del mismo", la sentencia del Tribunal Constitucional 62/1984, de 21 de mayo, ECLI:ES:TC:1984:62, también denegó el recurso de amparo sobre la base de no apreciar contradicción entre una sentencia de la jurisdicción social y un auto del orden penal, esencialmente ante la distinta forma en la que opera la presunción de inocencia en ambas jurisdicciones, afirmando dicha sentencia que "la presunción de inocencia, en cuanto presunción iuris tantum que exige ser desvirtuada ante los órganos jurisdiccionales mediante una mínima actividad probatoria, habrá operado de modo distinto e independiente respecto a cada uno de los dos procesos. Dicha presunción no fue, desde luego, vulnerada por el Juez penal, cuando, en base a las pruebas aportadas en el proceso criminal, acuerda el sobreseimiento provisional de las actuaciones, pero tampoco es posible afirmar que lo fue por la jurisdicción laboral, aun en el supuesto de que ésta haya llegado a resultados distintos sobre la autoría de los mismos hechos, pues la presunción quebró ante dicha jurisdicción respecto a tipos y consecuencias jurídicas diversas, así como en base a diferente material probatorio..."

No obstante, dicha conclusión no le impidió al Tribunal Constitucional recordar algo capital en aquella sentencia 62/1984 de 21 de mayo: "Todo lo anterior no implica que haya de aceptarse como irremediable una contradicción producida mediante el examen paralelo e independiente realizado por dos órdenes jurisdiccionales distintos respecto a la autoría de unos mismos hechos, sancionables en la vía penal y en la laboral. Es evidente, por el contrario, que a los más elementales criterios de la razón jurídica repugna aceptar la firmeza de distintas resoluciones judiciales en virtud de las cuales resulte que unos mismos hechos ocurrieron y no ocurrieron, o que una misma persona fue su autor y no lo fue. Ello vulneraría, en efecto, el principio de seguridad jurídica que, como una exigencia objetiva del ordenamiento, se impone al funcionamiento de todos los órganos del Estado en el art. 9.3 de la C. E. Pero, en cuanto dicho principio integra también la expectativa legítima de quienes son justiciables a obtener para una misma cuestión una respuesta inequívoca de los órganos encargados de impartir justicia, ha de considerarse que ello vulneraría, asimismo, el derecho subjetivo a una tutela jurisdiccional efectiva, reconocido por el art. 24.1 de la C. E., pues no resulta compatible la efectividad de dicha tutela y la firmeza de pronunciamientos judiciales contradictorios. Frente a éstos, por tanto, ha de reconocerse la posibilidad de emprender la vía de amparo constitucional, en el supuesto de que ningún otro instrumento procesal ante la jurisdicción ordinaria hubiera servido para reparar la contradicción."

Por tanto, el anclaje de la doctrina unos mismos hechos en la seguridad jurídica ( art 9.3 CE) y en el derecho fundamental a una tutela judicial efectiva ( art 24 CE) resulta explícito.

Precisamente, desde la perspectiva de la tutela judicial efectiva, otro hito de esta doctrina emerge en la sentencia del Tribunal Constitucional 158/1985, de 26 de noviembre, ES:TC:1985:158, que, en un supuesto de eventual contradicción entre sentencias de la jurisdicción contencioso-administrativa y laboral por un accidente que ocasionó el fallecimiento de unos trabajadores, aborda esta cuestión, aclarando, de entrada, que "[c]ada orden jurisdiccional actuó, por tanto, en el ámbito de sus atribuciones" y que "[l]os resultados contradictorios alcanzados

son consecuencia de los criterios informadores del reparto de competencias llevado a cabo por el legislador entre las jurisdicciones contencioso-administrativa y laboral, sin que pueda hablarse de una extralimitación de los Tribunales laborales que hubieran invadido el ámbito de otra jurisdicción "competente", es decir, en este caso la contencioso-administrativa."

No obstante, la sentencia del Tribunal Constitucional 158/1985, de 26 de noviembre estima el recurso de amparo -por vulneración del artículo 24 CE- llamando la atención sobre "la necesidad de arbitrar medios para evitar contradicciones entre las decisiones judiciales referidas a los mismos hechos y para remediarlos si se han producido."

Para la sentencia del Tribunal Constitucional 158/1985 "... 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."

El matiz es evidente, de modo que no existe obligación de asumir de forma automática los hechos probados, establecidos por una decisión judicial anterior.

Al fin y al cabo, como ha puesto de manifiesto la mejor doctrina, obligar a un juez a que asuma algo previamente decidido es propiamente lo contrario de permitirle juzgar.

### **Séptimo.** *La proyección de la doctrina unos mismos hechos sobre la sentencia recurrida en casación*

Analizaremos, a continuación, los efectos que pueden derivarse de la doctrina expuesta sobre la sentencia objeto del recurso de casación, ante la circunstancia de que la misma omite cualquier razonamiento o justificación sobre por qué llega a una apreciación manifiestamente contradictoria con la apreciación de la jurisdicción penal, respecto a la residencia del recurrente.

De entrada, resulta fácilmente identificable el argumento con el que la sentencia recurrida parece liberarse del eventual condicionamiento a lo previamente considerado por la jurisdicción penal: "...aunque en ambos ejercicios se discute si el recurrente tiene o no residencia fiscal en España, los periodos impositivos investigados son distintos".

Sin embargo, este argumento nada aporta sobre la manifiesta contradicción en la que incurre respecto del elemento fáctico analizado al que se encontraban condicionados, en igual medida, los ejercicios 2005 y 2006.

En otras palabras, la contradicción podría haberse salvado sobre la base de la consideración expresada por la Sala de Barcelona -esto es, que se trataba de periodos impositivos diferentes-, siempre y cuando, de los hechos declarados probados por el juez penal no se desprendiese -como es el caso- que el recurrente tenía su residencia fiscal en Suiza en ambos ejercicios, toda vez que, para la sentencia penal, el Sr. Dimas tenía su residencia fiscal en el Cantón suizo de Friburgo desde 26 de junio de 2000 hasta 15 de marzo de 2007.

Por tanto, nos remitirnos a lo que ya hemos expresado, añadiendo ahora que, siendo cierto que la instrucción y el enjuiciamiento penal se centraron en el ejercicio 2006, mientras que la regularización administrativa -enjuiciada por las referidas sentencias del TSJ de Cataluña y de la Audiencia Nacional- se refería al ejercicio 2005; siendo cierto también que, evidentemente, la residencia puede ir variando de un ejercicio fiscal a otro; sin embargo, no lo es menos que la cuestión fundamental para resolver este debate, desde el procedimiento tributario hasta la propia jurisdicción contencioso-administrativa ha consistido, precisamente, en determinar la residencia fiscal del contribuyente en 2005, dato fáctico sobre el que, insistimos, se había pronunciado de forma incontrovertida el juez penal cuya apreciación, además, fue avalada por la Audiencia Provincial de Barcelona.

Llegados a este punto, conviene despejar cierta confusión, que introduce el abogado del Estado en su escrito de oposición, en torno a la caracterización o no como hecho de la residencia fiscal, desde el momento que -afirma- se trata de un concepto jurídico definido en las normas tributarias.

Las dudas se disipan de inmediato teniendo en consideración, una vez más, que tanto en el ámbito penal - es decir, a los efectos del delito fiscal- como en la regularización administrativa, la determinación de la residencia fiscal opera como dato fáctico fundamental de las respectivas controversias.

Y, evidentemente, sin hacer valoración alguna sobre la sentencia penal, nos limitaremos a poner de manifiesto que la misma analiza la prueba sobre ese concepto fiscal y llega a declarar hecho probado, la residencia del recurrente en Suiza durante el año 2005. Que esa conclusión haya sido decantada a través de un proceso de interpretación de la norma fiscal teniendo en consideración las pruebas existentes, en modo alguno hace perder el carácter fáctico a un dato objetivo como el de la residencia fiscal.

Pues bien, según hemos explicado, la sentencia de 27 de abril de 2021 del TSJ de Cataluña, objeto del presente recurso de casación, omite cualquier consideración sobre esa apreciación de la jurisdicción penal. Se refiere, no obstante, a la prejudicialidad penal, entendiendo que la Administración no estaba obligada a suspender el procedimiento administrativo tributario relativo al ejercicio fiscal 2005 hasta que resolviera la jurisdicción penal, conclusión que hemos avalado en anteriores Fundamentos de Derecho.

Sin embargo, como también hemos apuntado, la Sala de Barcelona era perfectamente conocedora de la sentencia 369/2018 de 1 de octubre, del Juzgado de lo Penal núm. 19 de Barcelona, confirmada por la sentencia de la Audiencia Provincial de Barcelona de 21 de mayo de 2019, hasta el punto que explícitamente se refiere a ambas en la sentencia impugnada en casación y, de forma específica, al "hecho probado que el recurrente tenía su residencia fiscal en el cantón suizo de Friburgo desde el 26/6/2000 hasta el 15/3/2007", limitándose a rechazar dicha prejudicialidad sobre la base de entender, en síntesis, que en el ámbito penal se enjuiciaba "un presunto delito fiscal del ejercicio 2006, en tanto que en vía administrativa se abre inspección respecto del ejercicio 2005. Por tanto, aunque en ambos ejercicios se discute si el recurrente tiene o no residencia fiscal en España, los periodos impositivos investigados son distintos. "

De entrada, no le falta razón a la parte recurrente al enfatizar la incoherencia que supone el resultado final de cuanto ha acaecido: que la residencia se encuentra en Suiza a efectos del IRPF (en los ejercicios 2005 y 2006) y, al mismo tiempo, que dicha residencia fiscal se tiene en España a efectos del IP, respecto del 2005.

Ahora bien, lo determinante a efectos de este recurso es que la sentencia recurrida ni siquiera se plantea la necesidad de seguir o no el hecho probado en la jurisdicción penal de la residencia del recurrente en Suiza en 2005, con el fin de salvar una contradicción manifiesta dado que, directamente, entra a valorar la prueba, concluyendo que las recabadas por la Inspección son de entidad suficientes para entender que el recurrente residía en España en 2005.

En estas circunstancias, no parece que la decisión de instancia se ajuste, en términos de seguridad jurídica, a los parámetros contenidos en la doctrina unos mismos hechos que, en modo alguno, implica la asunción acrítica de lo declarado por la jurisdicción penal pero sí, desde luego, un razonamiento tendente a demostrar la inexistencia de contradicción, razonamiento o justificación que, como se ha expresado, brilla por su ausencia en la sentencia recurrida.

Por el contrario, aunque no constituya el objeto del presente recurso, nos limitaremos a poner de manifiesto que la sentencia de 26 de mayo de 2021, de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional -de cuya argumentación jurídica hemos dejado constancia en el Fundamento de Derecho Tercero- arriba a otra conclusión pues, tras un exhaustivo análisis de la implicación de evaluar unos mismos hechos, asume que no cabe desconocer los declarados probados por el juez penal, pero lo hace sin renunciar a su libertad de valorar la prueba disponible lo que, efectivamente, lleva a cabo para concluir que los indicios probatorios existentes en las actuaciones con relación al ejercicio 2005, "prácticamente coincidentes con los relativos al 2006 en el procedimiento penal, determinan que no podamos hacer una apreciación distinta a la realizada por la jurisdicción penal." (Fundamento de Derecho Cuarto in fine).

En otras palabras, dicha sentencia considera marco de referencia ineludible los hechos probados a ojos de la jurisdicción penal y, sin perderlos de vista, analiza la prueba remitiéndose en diversas ocasiones (por ejemplo, en su Fundamento de Derecho séptimo in fine o a lo largo de su Fundamento de Derecho Octavo) a lo que la jurisdicción penal apreció como probado.

Estamos, en definitiva, ante un claro ejemplo de que los 40 años transcurridos desde que en aquella sentencia 77/1983, de 3 de octubre, el Tribunal Constitucional, dejó sentada la máxima que unos mismos hechos no pueden existir y dejar de existir para los órganos del Estado, no han logrado abonar el terreno para su aplicación práctica homogénea, quizás, por una inadecuada asimilación; por sus múltiples aristas o, en definitiva, por los relevantes matices -algunos de los cuales hemos puestos de manifiesto anteriormente-, incorporados a lo largo de los años por el propio Tribunal Constitucional.

Su engarce, en pilares estructurales para el Estado de Derecho, como el principio de seguridad jurídica y el derecho fundamental a la tutela judicial efectiva, justifican, sin duda, el indisimulado estupor de muchos justiciables y, por extensión, el de gran parte de la sociedad, ante un escenario, en el que, primero, un juez declara como hecho probado que la residencia de un contribuyente se encuentra en Suiza en el año 2005; segundo, otro juez afirma que ese contribuyente residía en España en el mismo año; para, finalmente, un tercer juez, volver a proclamar que Suiza era la residencia de ese contribuyente, insistimos, en el mismo año 2005.

El Estado de Derecho y la propia lógica aborrecen un escenario como el descrito.

**Octavo.** *Contenido interpretativo de esta sentencia y resolución de las pretensiones deducidas en el proceso.*

De conformidad con el artículo 93.1 LJCA, en función de lo razonado precedentemente, procede declarar lo siguiente:

Los hechos declarados probados en una sentencia penal no vinculan a los Tribunales del orden contencioso-administrativo cuando el proceso penal y el proceso contencioso-administrativo tengan por objeto diferentes periodos impositivos sobre el mismo o diferentes conceptos tributarios.

Sin embargo, en la medida en que, como ocurre en este caso, tales hechos probados afecten a los conceptos y periodos controvertidos en el proceso contencioso-administrativo, cuando el juez contencioso-administrativo llegue a una distinta apreciación sobre los hechos habrá de exponer las razones por las que, a su juicio, no exista contradicción entre ambos pronunciamientos.

Acabamos de concluir que, sobre los jueces de la Sala de Barcelona recaía la carga de motivar la inexistencia de contradicción con relación al mismo dato fáctico objetivo que, en torno a la residencia del contribuyente, fue apreciado por el orden penal en sentencia firme. Sin embargo, la sentencia impugnada no sigue esta doctrina pues, pese a reconocer que la jurisdicción penal declaró probada la residencia del recurrente en Suiza en 2005, hecho que afectaba a la actuación tributaria impugnada, tras valorar la prueba llega a la conclusión contraria, declarando que la residencia del recurrente se encontraba en España en 2005, sin razonamiento o justificación alguna sobre la inexistencia de contradicción.

En consecuencia, la sentencia impugnada debe ser casada y anulada.

A tenor de todo lo expuesto y de la previsión del artículo 5 Dos. de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio, "BOE" núm. 136, de 07/06, en cuya virtud, "[p]ara la determinación de la residencia habitual se estará a los criterios establecidos en las normas del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas", en la medida que, a los efectos del IRPF del Sr. Dimas, la sentencia firme de 26 de mayo de 2021, rec. núm. 678/2018, de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, apreció que su residencia se encontraba en Suiza en el año 2005, procede declarar la misma circunstancia fáctica a los efectos del IP del recurrente con relación al mismo ejercicio 2005.

Consecuentemente, debemos estimar el recurso contencioso-administrativo núm. 564/2018, interpuesto por la representación procesal de Dimas contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 18 de septiembre de 2018, resolución que anulamos, así como las resoluciones de las que trae causa, en particular, la liquidación del Impuesto sobre el Patrimonio, ejercicio 2005 y la sanción, por el mismo concepto.

**Noveno.** *Costas.*

De conformidad con el artículo 93.4 LJCA, no apreciándose mala fe o temeridad en ninguna de las partes, no procede declaración de condena al pago de las costas causadas en este recurso de casación. En cuanto a las costas de la instancia, cada parte abonará las suyas y las comunes por mitad.

## FALLO

Por todo lo expuesto, en nombre del Rey y por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido

1. Declarar la doctrina del presente recurso, expresada al Fundamento de Derecho Octavo de esta sentencia.

2. Estimar el recurso de casación 7409/2021 interpuesto por la representación procesal de Dimas contra la sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña núm. 1833/2021 de 27 de abril, recurso núm. 564/2018, sentencia que se casa y anula.

3. Estimar el recurso contencioso-administrativo núm. 564/2018, interpuesto por la representación procesal de Dimas contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 18 de septiembre de 2018, resolución que anulamos, así como las resoluciones de las que trae causa, en particular, la liquidación del Impuesto sobre el Patrimonio, ejercicio 2005 y la sanción, por el mismo concepto

4. No formular pronunciamiento sobre las costas del recurso de casación ni sobre las de la instancia.

Notifíquese esta resolución a las partes e insértese en la colección legislativa.

Así se acuerda y firma.

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.