

Sentencia de la Sala de lo Contencioso-administrativo del Tribunal Supremo de 18 de Octubre de 2015 (rec.1287/2015)

Encabezamiento

SENTENCIA

En Madrid, a 18 de octubre de 2016

Esta Sala ha visto el presente recurso de casación para la unificación de doctrina, número 1287/2015, interpuesto por AVIATION PRODUCTS S.A., representadas por el Procurador DON EMILIO MARTINEZ BENITEZ, contra *sentencia dictada el día 18 de diciembre de 2014, por la Sala de lo Contencioso- Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, recaída en el recurso 1419/2012* en el que se impugna el acuerdo del Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid de fecha 3.9.2009 reclamación nº 28/12543/2005, 2749/2006, 15882/06 y 4265/07 interpuesta por el concepto de IVA 2000/01/02/03/04, y sanción derivada. Habiéndose opuesto al recurso interpuesto el Abogado del Estado en representación de la Administración del Estado.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Jose Diaz Delgado

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- La sentencia recurrida en su parte dispositiva establece lo siguiente:

"Que debemos ESTIMAR Y ESTIMAMOS PARCIALMENTE el recurso contencioso-administrativo interpuesto por el Procurador Don Federico Pinilla Romeo, en nombre y representación de la entidad Aviation Products S.A., contra la Resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid de fecha 3.9.2009 reclamación nº 28/12543/2005, 2749/2006, interpuesta por el concepto de IVA 2000/01/02, y sanción derivada, al resultar ajustada al Ordenamiento Jurídico, si bien dejamos sin efecto y anulamos el acuerdo de imposición de sanción que deriva de la anterior, al resultar, éste último, contrario a Derecho".

SEGUNDO.- La recurrente formuló contra la anterior sentencia recurso de unificación de doctrina que tuvo entrada en fecha 12 de febrero de 2015, en el que alegó como *sentencia de contraste la de la Sección Segunda de la Sala de lo contencioso-administrativo de la Audiencia Nacional de fecha 9 de febrero de 2012, recurso 117/2009* .

A mayor abundamiento, y sin que se aporten como sentencias de contraste, se citan como sentencias que aplican doctrina contradictoria con la de la sentencia recurrida, la *Sentencia de la Sección Segunda de la Sala de lo contencioso-administrativo de la Audiencia Nacional en fecha 16 de octubre de 2014, recurso 291/2011, y la Sentencia de la Sección Tercera de la Sala de lo contencioso del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana en fecha 11 de junio de 2013, recurso 540/2010* .

La recurrente solicita se dicte en su día sentencia por la que se declare haber lugar al recurso, casando y anulando la impugnada, para dictar otra en la que se estime que es correcta la doctrina mantenida en la *Sentencia de la Audiencia Nacional de fecha 9 de febrero de 2012* , alegada como contradictoria, y por tanto, se anule la

liquidación del Impuesto sobre el Valor Añadido y sus intereses de demora, por no haberse paralizado el procedimiento de liquidación con base en las normas señaladas sobre la prejudicialidad penal. Todo ello con imposición de costas a la demandada.

TERCERO.- Por el Abogado del Estado se formuló oposición al presente recurso por escrito que tuvo entrada en este Tribunal en fecha 26 de marzo de 2015 en el que solicitaba no se diera lugar al mismo con imposición de costas a la recurrente.

CUARTO.- Habiéndose señalado para deliberación, votación y fallo la audiencia del 27 de septiembre de 2016, en dicha fecha tuvo lugar referida actuación procesal.

QUINTO.- Con fecha 6 de octubre de 2016, la presente sentencia pasa a la firma de los Excmos. Señores que conforman la Sección Segunda.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Como sostiene la recurrente la cuestión jurídica controvertida en el presente recurso de casación para unificación de doctrina gira en torno a una distinta manera de aplicar, por distintos tribunales, el instituto de la prejudicialidad penal regulado en el *artículo 180 de la ley 58/2003* y normas conexas.

La recurrente, en el recurso contencioso-administrativo ante el Tribunal Superior de Justicia de Madrid sostenía que existía prejudicialidad penal y por tanto obligación de paralizar las actuaciones inspectoras, debido a que los hechos sobre los que estaba conociendo determinado juez penal eran los mismos que habían determinado las liquidaciones tributarias y sanciones que se encontraban en el origen del recurso contencioso-administrativo.

Todo ello, a tenor de lo dispuesto en el *artículo 180 de la Ley 58/2003*, y en el *artículo 32 del RD 2063/2004*, así como en el *artículo 137.2 de la Ley 30/1992*, que obligaban a la Administración Tributaria a suspender los procedimientos administrativos, tanto el de liquidación como el sancionador, y que debía haberse abstenido de seguir los mismos mientras la autoridad judicial no dictara sentencia firme sobre los hechos cuestionados y que al no haberlo hecho, se deberían considerar inexistentes las actuaciones administrativas realizadas, pues la Administración tenía conocimiento de que sobre los mismos hechos se estaba desarrollando un procedimiento penal.

En el caso que se planteaba la Inspección de Hacienda llevó a cabo actuaciones inspectoras respecto de dos impuestos, el Impuesto sobre el Valor Añadido, y el Impuesto sobre Sociedades de la recurrente respecto de los ejercicios 2000 a 2002.

La regularización llevada a cabo por la Inspección que fue objeto de impugnación en sede contencioso-administrativa y que ha dado lugar a la Sentencia impugnada se basa, tal y como describe la Sentencia recurrida en casación en el Fundamento de Derecho Tercero, en que las facturas emitidas por los socios de la recurrente no responden a entregas de bienes o prestaciones de servicios reales, y que por tanto, la sociedad no podía considerar deducibles las cuotas de IVA de dichas facturas.

Los mismos hechos (si las facturas emitidas por los socios de la recurrente respondían o no a operaciones reales) estaban siendo objeto de investigación judicial

(Juzgado de instrucción nº 1 de Coslada), respecto de dos ejercicios y un impuesto: la Inspección había considerado que por los ejercicios 2001 y 2002 del Impuesto sobre Sociedades (IS) había indicios de delito fiscal, al superar la cuota resultante de la regularización en esos dos ejercicios comprobados, el límite cuantitativo de la responsabilidad penal.

La cuota defraudada en el Impuesto sobre Sociedades del año 2000 no superaba el límite de 120.000 euros, por lo que respecto de ese concepto no se paralizaron actuaciones y se regularizó en sede administrativa y se impuso sanción, considerando que las facturas eran falsas.

Y la cuota defraudada en cada uno de los ejercicios 2001 y 2002, respecto del Impuesto sobre el Valor Añadido, no excedía tampoco del límite de 120.000 euros previsto en el *artículo 305.1 del Código Penal*, por lo que no se paralizaron actuaciones y se regularizó en sede administrativa y se impuso sanción. La regularización se basó en la consideración de que las facturas eran falsas.

En consecuencia, esas mismas facturas, la determinación de si reflejaban o no operaciones reales, estaban siendo examinadas por un Juzgado de instrucción. Sostenía la recurrente que si el Juzgado de instrucción nº 1 de Coslada determinaba que las facturas sí que respondían a operaciones reales, resultaría que los mismos hechos habrían existido para un juez de lo penal, y sin embargo no habrían existido para La Administración demandada.

Recuerda la recurrente el instituto de la prejudicialidad penal y la doctrina del *Tribunal Constitucional (desde la sentencia de 30 de enero de 1981)*, que sostiene que la prohibición del *non bis in ídem* del *artículo 25 de la Constitución* conduce a la imposibilidad de que se aprecien los mismos hechos de forma independiente cuando el ordenamiento permite una dualidad de procedimientos, porque es claro que unos mismos hechos no puede existir y al mismo tiempo dejar de existir para diferentes órganos del Estado.

En consecuencia para la recurrente en aplicación del *artículo 180 de la Ley 58/2003*, LGT, así como en aplicación del *artículo 32 del Real Decreto 2063/2004*, la Administración debía haberse abstenido de seguir el procedimiento administrativo y no podía liquidar tampoco el IVA de 2001 y 2002 mientras la autoridad judicial no dictara sentencia firme sobre los hechos cuestionados (es decir, mientras se determinara si las facturas eran o no falsas) y que al no haberlo hecho así, se deben considerar inexistentes las actuaciones realizadas durante el periodo de suspensión.

La tesis de la Administración, confirmada por el Tribunal económico-administrativo Regional de Madrid y ahora por la Sala del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, es que la Administración no tenía que paralizar el procedimiento administrativo y que podía liquidar el IVA de los ejercicios 2001 y 2002, aunque los hechos en los que se basaba la regularización estuvieran siendo enjuiciados en sede penal, puesto que la cuota defraudada en IVA de los ejercicios 2001 y 2002 no superaba el límite cuantitativo de los 120.000 euros.

SEGUNDO.- El *artículo 180.1 de la LGT 58/2003*, establece, bajo el título "principio de no concurrencia de sanciones tributarias":

" 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 penal 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 que estaba cuando se suspendió. Las actuaciones administrativas realizadas durante el periodo de suspensión se tendrán por inexistentes".

Como sostiene la recurrente, la ley dispone que ha de esperarse a que los hechos queden fijados en sede penal, y sólo cuando en dicho orden jurisdiccional se hayan fijado los hechos, se podrá continuar con las actuaciones en sede administrativa, precisamente para evitar vulnerar el principio del *non bis in idem* en su vertiente de evitar que los mismos hechos se aprecien de forma distinta por distintos órganos del Estado.

El artículo 32 del Real Decreto 2063/2004, de 15 de octubre , por el que se aprueba el Reglamento general del régimen sancionador tributario, prevé que:

" En el supuesto de que la Administración tributaria considere que la conducta del obligado tributario pudiera ser constitutiva del delito tipificado en el artículo 305 del Código Penal , se abstendrá de seguir el procedimiento administrativo que quedará suspendido y procederá de conformidad con lo dispuesto en este artículo.

También quedará suspendido el procedimiento administrativo cuando la Administración tributaria tenga conocimiento de que se está desarrollando un proceso penal sobre los mismos hechos".

Compartimos la interpretación de la recurrente de que de estos preceptos se desprende la obligación de paralizar los procedimientos que versan sobre los mismos hechos, y también claramente queda especificado por el reglamento que si la calificación de los hechos se está discutiendo en sede penal, no se pueden continuar actuaciones administrativas, sino que debe esperarse a que concluya la actuación judicial. La Ley y el Reglamento prevén que si la Administración conoce que los mismos hechos están *sub iudice*, no se puede continuar el procedimiento administrativo, y que ello se establece para evitar contradicciones.

Si, en sede penal no se apreciara la existencia de delito, la Administración tributaria podrá entonces continuar sus actuaciones, de acuerdo con los hechos que los tribunales hubieran considerado probados, y todas las actuaciones administrativas realizadas durante el periodo de suspensión se tendrán por inexistentes.

TERCERO.- En el caso analizado por la *sentencia recurrida, recaída en el recurso 1419/2012* ni se estaba ante distintos ejercicios impositivos ni ante distintos servicios ni ante distintas facturas, sino que son los mismos hechos los que están siendo analizados en sede penal y en sede administrativa, con la única salvedad de que en sede judicial se analiza la deducibilidad de las facturas en el Impuesto sobre Sociedades y en sede administrativa la deducción en relación con el Impuesto sobre el

Valor Añadido.

CUARTO.- La sentencia de contraste es la de la Sección Segunda de la Sala de lo contencioso-administrativo de la Audiencia Nacional, en Sentencia dictada en procedimiento 117/2009 con fecha 9 de febrero de 2012, que considera en su fundamento de derecho quinto, que cuando los hechos analizados en sede penal son los mismos (allí también se trataba de dilucidar la realidad o no de los servicios prestados a la sociedad documentados en facturas), a efectos del instituto de la prejudicialidad no se puede negar la existencia de la triple identidad de sujeto, hecho y fundamentos el hecho de que la causa por delito contra la Hacienda Pública se refiera al IVA y la regularización administrativa se refiera al IS.

La Sentencia de contraste sostiene, que cuando la razón de ser de los acuerdos de liquidación y de imposición de sanción en sede administrativa, la constituye la presunción de que las facturas que documentan la contraprestación por los servicios prestados y bienes enajenados a la recurrente son falsas por cuanto que no habrían existido, ha de considerarse que los hechos están *sub iudice* y su determinación final corresponde a la jurisdicción penal, por lo que, siendo "evidente" que el hecho sobre el que se fundamentan tanto las actuaciones judiciales como las administrativas es el mismo (la presunta falsedad de unas facturas que han sido utilizadas por quienes emiten las facturas para recibir contraprestaciones por servicios inexistentes, y por la sociedad entonces recurrente, para deducirse unos gastos presuntamente ficticios en el IS así como para disminuir el IVA a ingresar como consecuencia de aumentar el IVA soportado deducible), el procedimiento debería haberse suspendido mientras no se resolvieran las cuestiones penales, de las que no puede prescindirse para la continuación del procedimiento tributario.

La Audiencia Nacional entiende que el hecho de que los conceptos tributarios sean distintos no excluye que los hechos imposables coincidan con unas mismas operaciones y con unas mismas facturas, cuestionadas tanto por la Inspección como por el Ministerio Fiscal. Y que ello es lo que determina la necesidad de suspender los procedimientos administrativos. Porque como "unos mismos hechos no pueden existir y dejar de existir para los diferentes órganos del Estado" (y cita textualmente *STC 77/1983, de 3 de octubre*, que se remite a su vez a *STC de 30 de enero de 1981*), es obligatoria para los órganos de la Inspección la suspensión de los procedimientos que se basen en hechos que están siendo objeto de un análisis en sede penal. En este sentido, carece de toda lógica basarse, para no paralizar las actuaciones administrativas, en que la causa por delito contra la Hacienda Pública se refiere al IVA y no al IS, que es al que se refiere la regularización de la Inspección (Fundamentos jurídicos cuarto y quinto).

Como afirma la recurrente, en el presente caso existe contradicción en la interpretación del ordenamiento jurídico por una y otra sala, ya que los hechos son idénticos: las respectivas salas se enfrentan a un doble análisis (penal y administrativo), de unos mismos hechos (la presunción de que las facturas que documentan la contraprestación por los servicios prestados a la sociedad recurrente por sus socios son falsas por cuanto los servicios se consideran inexistentes), acaecidos en los mismos ejercicios impositivos; pero mientras que para la Audiencia Nacional, la preferencia del orden penal obliga a paralizar las actuaciones administrativas, para el Tribunal Superior de Justicia de Madrid no es así.

A diferencia de lo que considera la Sala del TSJ de Madrid, que insiste en que le "resulta indiferente" que en el procedimiento penal se esté considerando a efectos del

TS que los servicios se prestaron efectivamente, y que no por ello debían paralizarse las actuaciones respecto del IVA, la Sala de la AN considera que la concurrencia de una cuestión prejudicial penal se aprecia desde el momento en que "la decisión a dictar en el proceso penal condiciona la sentencia del recurso contencioso-administrativo, de suerte que no puede pronunciarse éste sin conocer el resultado de aquél".

QUINTO.- Consideramos que la Sentencia impugnada incurre en infracción de los *artículos 180 de la LGT 58/2003 y 32.1 del Reglamento General de Régimen Sancionador Tributario*, porque estando probado que la Administración tributaria tuvo conocimiento de que se estaba desarrollando un proceso penal sobre los mismos hechos y períodos, si bien referido a un concepto impositivo distinto, debió paralizar sus actuaciones por preferencia del orden jurisdiccional penal, en evitación de soluciones contradictorias sobre los mismos hechos, y debió abstenerse de liquidar y de sancionar en tanto en cuanto no hubiera recaído sentencia en el proceso penal relativo a los mismos hechos.

En consecuencia, la tesis de la *SAN de 9 de febrero de 2012* es la correcta, y no la sostenida por la STSJ de Madrid hoy impugnada, por lo que procede dar lugar al recurso para la unificación de doctrina y anulando la sentencia impugnada, dictar otra en la que se estime que es correcta la doctrina mantenida en la *Sentencia de la Audiencia Nacional de fecha 9 de febrero de 2012*, alegada como contradictoria, y por tanto, se anule la liquidación del Impuesto sobre el Valor Añadido y sus intereses de demora, por no haberse paralizado el procedimiento de liquidación con base en las normas señaladas sobre la prejudicialidad penal.

SEXTO.- Que no procede hacer imposición de las costas procesales, a tenor de lo dispuesto en el *artículo 139 de la Ley Reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa*.

FALLO

Por todo lo expuesto, en nombre del Rey, por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido : 1.- Ha lugar al recurso de casación para la unificación de doctrina, número 1287/2015, interpuesto por AVIATION PRODUCTS S.A., representadas por el Procurador DON EMILIO MARTINEZ BENITEZ, contra *sentencia dictada el día 18 de diciembre de 2014, por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, recaída en el recurso 1419/2012* en el que se impugna: fallo del Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid de fecha 3.9.2009 reclamación nº 28/12543/2005, 2749/2006, 15882/06 y 4265/07 interpuesta por el concepto de IVA 2000/01/02/03/04, y sanción derivada. 2.- Se estima que es correcta la doctrina mantenida en la *Sentencia de la Audiencia Nacional de fecha 9 de febrero de 2012*, alegada como contradictoria, y por tanto, se anula la liquidación del Impuesto sobre el Valor Añadido y sus intereses de demora, por no haberse paralizado el procedimiento de liquidación con base en las normas señaladas sobre la prejudicialidad penal. 3. No ha lugar a pronunciamiento sobre las costas procesales.

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

Así se acuerda y firma.

D. Manuel Vicente Garzon Herrero D. Nicolas Maurandi Guillen D. Emilio Frias Ponce D. Jose Diaz Delgado D. Joaquin Huelin Martinez de Velasco D. Jose Antonio

Montero Fernandez D. Francisco Jose Navarro Sanchis D. Manuel Martin Timon D. Juan Gonzalo Martinez Mico D. Rafael Fernandez Montalvo PUBLICACIÓN.- Leída y publicada ha sido, la anterior sentencia por el Excmo. Sr. Magistrado Ponente de la misma, D. Jose Diaz Delgado, habiéndose celebrado audiencia pública, ante mí la Letrada de la Administración de Justicia.