

## **Sentencia de la Sala de lo contencioso-administrativo del Tribunal Supremo de 13 de Marzo de 2017 (rec.347/2016)**

### **Encabezamiento**

#### **SENTENCIA**

En Madrid, a 13 de marzo de 2017

Esta Sala ha visto el presente recurso de casación núm. 347/2016, interpuesto por la Administración del Estado contra la *Sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional de fecha 22 de diciembre de 2015, que estima el presente recurso contencioso administrativo nº 591/2013*, interpuesto por la Procuradora de los Tribunales Doña Beatriz Pérez-Urruti Iribarren, en nombre y representación de la mercantil "SEACREST TRADING CORPORATION, S.L.", contra la desestimación presunta de las reclamaciones económico-administrativas interpuestas con fecha 11 de octubre de 2012 y 11 de julio de 2013 ante el Tribunal Económico Administrativo Central contra el Acuerdo de liquidación con clave Nº A4185012026001895 en concepto de Impuesto sobre el Valor Añadido correspondiente al ejercicio 2004 y contra el Acuerdo de imposición de sanción con número de referencia Nº A4185012026002269 por el que se impone una multa por importe de 632.439,84 euros, respectivamente y, en consecuencia, declara que no son conformes al ordenamiento jurídico y se acuerda su nulidad. Ha sido parte recurrida SEACREST TRADING CORPORATION S.L. representada por la Procuradora Doña Beatriz Pérez-Urruti Iribarren.

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

### **ANTECEDENTES DE HECHO**

**PRIMERO.-** La Administración del Estado preparó recurso de casación contra la referida sentencia y, tras ser tenido por preparado, lo interpuso suplicando sentencia que estime el recurso de casación y case la sentencia recurrida, y dicte otra desestimando el recurso contencioso-administrativo.

**SEGUNDO.-** La *Sección Primera de esta Sala Tercera, por Auto de veintitrés de junio de 2016*, declaró la admisión del recurso de casación interpuesto por el Abogado del Estado contra la *Sentencia de 22 de diciembre de 2015, dictada por la **Sala de lo Contencioso-Administrativo** (Sección Sexta) de la Audiencia Nacional en el recurso nº 591/2013* en relación con la liquidación del IVA de los meses de mayo y diciembre de 2004 y la inadmisión del recurso en relación con las restantes liquidaciones, declarándose la firmeza de la sentencia recurrida respecto de estas últimas.

**TERCERO.-** Conferido traslado, la parte recurrida SEACREST TRADING CORPORATION S.L., representada por la Procuradora Doña Beatriz Pérez-Urruti Iribarren formalizó la oposición, y suplicó sentencia desestimatoria.

**CUARTO.-** Para el acto de votación y fallo se señaló la audiencia del día 28 de febrero de 2017, en cuya fecha tuvo lugar la referida actuación procesal.

### **FUNDAMENTOS DE DERECHO**

**PRIMERO.-Objeto del recurso contencioso-administrativo.**

Lo concreta la sentencia recurrida en el primero de sus fundamentos jurídicos:

*<<a) la desestimación presunta de la reclamación económica administrativa interpuesta en fecha 11 de octubre de 2012 ante el Tribunal Económico-Administrativo Central contra el Acuerdo de liquidación con clave Nº A4185012026001895 en concepto del Impuesto sobre el Valor Añadido correspondiente al ejercicio 2004, derivada del Acta de la Inspección de Tributos A0272064861 por la que se deniega el derecho a la deducción de las cuotas soportadas por IVA por un importe total de 2.591.448,41 euros y, además, se le exige el pago de una deuda tributaria por un importe total de 72.288,49 euros (15.714,64 euros de cuota y 56.758,47 euros de intereses de demora). Y dicha regularización consiste en que no se admite la deducción de las cuotas soportadas que aparecen documentadas como cuotas repercutidas en facturas emitidas por determinados proveedores que no responden a una entrega y/o prestación de servicios real y efectiva en los términos facturados, es decir, por la emisión de la factura y en las fechas e importes facturados.*

*b) La desestimación presunta de la reclamación económica administrativa interpuesta en fecha 13 de noviembre de 2012 ante el Tribunal Económico Administrativo Central contra el Acuerdo de imposición de sanción con nº de referencia Nº 5176467913 y clave de liquidación Nº A4185012026002269, por importe de 632.439,84 euros, en concepto de Impuesto sobre el Valor Añadido correspondiente al ejercicio 2004 y derivado del Acta de la Inspección de Tributos A02- 72064861. Y ello porque las conductas del obligado tributario son subsumibles en las infracciones previstas en el artículo 79.a ) y 79.c) de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria al haber obtenido indebidamente devoluciones y haber dejado de ingresar las cuotas debidas al deducirse cuotas amparadas en facturas cuya realidad no ha quedado acreditada en los términos facturados existiendo indicios de que tal facturación pudiera tener como fin la obtención indebida de devoluciones>>.*

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

## **SEGUNDO .- Hechos probados por la sentencia recurrida .**

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

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

*c) La Inspección Tributaria, después de practicar las correspondientes actuaciones, consideró que la recurrente no tenía derecho a la devolución solicitada pendiente de realizar y que, además, se le habían devuelto de manera indebida*

15.714,61 euros del total devuelto por importe de 2.556.995,73 euros. Y considera que había podido cometer un delito de defraudación tributaria, en grado de tentativa, al solicitar la devolución, porque se consideró que dicha entidad podría participar en una trama organizada de fraude en el IVA con las siguientes variantes: fraude de los denominados de "carrusel"; aplicación indebida del régimen de entrega de tarjetas de telefonía; y otras deducciones de impuesto no justificadas. Y por ello la AEAT denuncia ante el Ministerio Fiscal la posible comisión de dicho delito, suspendiéndose el procedimiento de comprobación.

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

e) Una vez firme la sentencia penal se levantó la suspensión del procedimiento de inspección y se reanudaron las correspondientes actuaciones. Y en fecha 26 de abril de 2012 se formalizó el acta de disconformidad nº 72064861. En dicha Acta se mantuvo la liquidación girada por el concepto de IVA y, además, se acordó la incoación de expediente sancionador por infracción grave proponiendo la imposición de una sanción de multa por importe de 632.439,84 euros.

f) La Inspección Regional de Andalucía ratificó la anterior propuesta mediante acuerdo de Liquidación nº 72064861 justificándose en la inexistencia de mercancías objeto de las distintas compras por las que dicho IVA fue soportado. Y también se impuso la sanción grave propuesta por el actuario.

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

### **TERCERO.-Fundamentos alegados por la recurrente en el recurso contencioso-administrativo.**

La mercantil recurrente solicitó la nulidad de las resoluciones administrativas impugnadas porque consideraba que los hechos e indicios tenidos en cuenta por la Inspección para practicar la regularización tributaria y para imponer la sanción tributaria se habían considerado carentes de valor probatorio por dos sentencias penales. El recurrente entendía que dichas sentencias habían considerado que no estaba probada ni la participación del recurrente en una trama de defraudación del IVA ni tampoco la comisión de un fraude de los denominados de carrusel y que, además, se había negado de manera plena e indubitada el valor probatorio de todos y cada uno de los indicios aportados por la Inspección.

La Inspección levantó la suspensión de la tramitación del procedimiento inspector y acordó reanudar las correspondientes actuaciones y, sin que se hubiera practicado ninguna actuación adicional en el mismo, se formaliza en fecha 26 de abril de 2012 acta de disconformidad por la que se niega la devolución de las cuotas

soportadas por IVA refiriendo la inexistencia de las mercancías objeto de las distintas compras por las que dicho IVA fue soportado y, además, se acuerda la incoación de expediente sancionador por infracción grave. No obstante, resalta el recurrente que la sentencia penal absolutoria dictada por el Juzgado de lo Penal nº 12 de Sevilla, en su fundamento de derecho cuarto, niega valor probatorio a los indicios aportados por la Administración sobre la inexistencia de las mercancías.

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

#### **CUARTO: Vinculación a los hechos declarados en la sentencia penal.**

La sentencia recurrida en su fundamento jurídico sexto sostiene lo siguiente lo siguiente:

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

*Ante el Juzgado de lo Penal nº 12 de Sevilla se tramitó el Procedimiento Abreviado nº 22/2009 seguido por un delito contra la Hacienda Pública del artículo 305.1.b) del Código Penal por el concepto fiscal Impuesto sobre el Valor Añadido ejercicio 2004, en grado de tentativa, contra Ajoy Garapati - Administrador Único de la mercantil ahora recurrente- y contra SEACREST TRADING CORPORATION S.L. como responsable civil directo. Y se dictó sentencia en fecha 28 de abril de 2010 cuyo fallo fue: "Que debo absolver y absuelvo a AJAY GARAPATI del delito contra la Hacienda Pública del que venía siendo acusado por el Ministerio Fiscal y la acusación particular, alzándose cuantas medidas cautelares se hubieran acordado sobre su persona y bienes". Sentencia que es firme al haberse desestimado el recurso de apelación interpuesto frente a la misma por el Abogado del Estado. Concretamente, la Sección Séptima de la Audiencia Provincial de Sevilla dictó sentencia en fecha 9 de marzo de 2012 cuyo fallo refiere: "Desestimamos el recurso de apelación objeto de este rollo. Confirmamos la sentencia dictada por la Ilma. Sra. Magistrada del Juzgado de lo Penal nº 12 de Sevilla el pasado día 28/04/2010".*

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

*Los hechos que se han declarado probados por las sentencias penales no se pueden modificar por la Administración Tributaria. Esos hechos impiden que la Administración tributaria se exceda, a la hora de proceder a la regularización tributaria de la entidad, de esos límites cuantitativos.*

*En este sentido, traemos a colación lo declarado por el Tribunal Supremo,*

Sala Tercera, **Sección Segunda** , entre otras, la Sentencia de fecha 7 de julio de 2011, dictada en el Rec. de casación nº 5417/2009 , que declara:

*"La única vinculación a la decisión del juez penal es la relativa a los hechos que éste haya declarado probados..."*

*Debemos poner de manifiesto que el Tribunal Constitucional tiene consagrado el principio de que "unos mismos hechos no pueden existir y dejar de existir para los órganos del Estado", señalando (valga por todas, la Sentencia 24/1984, de 23 de febrero , Fundamento de Derecho Tercero) que: "En la realidad jurídica, esto es, en la realidad histórica, relevante para el Derecho, no puede admitirse que algo es y no es, que unos mismos hechos ocurrieron y no ocurrieron, o, por decirlo en los términos del fundamento sexto de nuestra sentencia de 3 de octubre de 1983 , «es claro que unos mismos hechos no pueden existir y dejar de existir para los órganos del Estado», pues a ello se oponen no sólo principios elementales de la lógica jurídica y extrajurídica, sino el principio de seguridad jurídica constitucionalizado en el artículo 9.3. Ante situaciones hipotéticamente de esta índole el Tribunal Constitucional no siempre tendrá competencia para intervenir sin más; por el contrario, habrá que comprobar, y así lo haremos en este caso, en primer término, si en verdad se produce entre las resoluciones enfrentadas una estricta identidad en los hechos y, en segundo lugar, si hay en juego algún derecho fundamental afectado por la contradicción fáctica, pues la invocación del sólo principio de seguridad jurídica no es, obviamente, base para conocer en amparo".*

*Y en relación con lo expuesto se encuentra el principio "non bis in ídem", que se recoge en el artículo 133 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre , según el cual "no podrán sancionarse los hechos que hayan sido sancionados penal o administrativamente, en los casos en que aprecie identidad del sujeto, hecho y fundamento" y en el artículo 137.2, según el cual, "los hechos declarados probados por resoluciones judiciales penales firmes vincularán a las Administraciones Públicas respecto de los procedimientos sancionadores". En la actualidad, las relaciones entre el procedimiento de aplicación de los Tributos, el procedimiento sancionador tributario y el proceso penal se hallan regidas conforme a los artículos 180.1 de la Ley General Tributaria y 32 y 33 del Reglamento General del régimen sancionador tributario, mediante el principio non bis in ídem y el criterio de la preferencia del orden penal por cuanto se ordena la paralización del procedimiento administrativo si los hechos pueden ser constitutivos de un delito contra la Hacienda Pública, y sólo en los casos en los que se dicte el sobreseimiento o el archivo o se pronuncie una sentencia absolutoria podrá continuarse el procedimiento administrativo respetando en todo caso los hechos declarados probados por la resolución judicial.*

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

*con independencia, si resultan de la aplicación de normativas diferentes, pero que no pueda ocurrir lo mismo en lo que se refiere a la apreciación de los hechos, pues es claro que unos mismos hechos no pueden existir y dejar de existir para los órganos del Estado".*

*El principio del non bis in ídem, como tantas veces se ha dicho, contiene dos manifestaciones, la imposibilidad de ser sancionado el responsable dos veces por una misma infracción existiendo identidad de sujeto, hecho y fundamento, y la imposibilidad de seguirse dos procedimientos distintos por un mismo hecho. Recordemos que en dicho sentido se pronunció muy tempranamente el Tribunal Constitucional en su Sentencia 77/1983 , "el principio non bis in ídem determina una interdicción de la duplicidad de sanciones administrativas y penales respecto de unos mismos hechos, pero conduce también a la imposibilidad de que cuando el ordenamiento permite una dualidad de procedimiento, y en cada uno de ellos ha de producirse un enjuiciamiento y una calificación de unos mismos hechos, el enjuiciamiento y la calificación que en el plano jurídico puedan producirse, se hagan con independencia, si resultan de la aplicación de normativa diferente, pero que no puede ocurrir lo mismo en lo que se refiere a la apreciación de los hechos, pues es claro que unos mismos hechos no pueden existir y dejar de existir para los órganos del Estado".*

*Lo cual, trasladado al ámbito que nos ocupa significa que una vez conocida y resuelta un asunto por un órgano judicial previamente a la que lo haga un órgano administrativo, este viene obligado a respetar la base fáctica determinada por aquel y la cosa juzgada derivada del pronunciamiento judicial. Resulta palmario que existen supuestos en los que unos mismos hechos pueden ser constitutivos de delitos y de infracciones administrativas, o como en este caso, tributarias. En cuyo caso de concurrir las identidades de sujeto, hecho y fundamento, el pronunciamiento absolutorio con declaración de hechos probados en sede penal, excluye un pronunciamiento condenatorio en vía administrativa por prohibirlo el principio non bis in ídem.*

*El delito fiscal y algunas manifestaciones de las infracciones tributarias tienen como acción rectora la de defraudar a la Hacienda Pública mediante la falta de ingreso de la suma correspondiente, son conductas ontológicamente iguales con las que se pretende proteger el mismo bien jurídico, sin otra diferencia más que el importe de lo defraudado supere el límite fijado legalmente, que constituye elemento objetivo del delito; en definitiva, la diferencia la marca la gravedad de la conducta en atención al resultado -a veces también el elemento subjetivo-. En el supuesto que contemplamos la infracción castigada, "dejar de ingresar dentro de los plazos reglamentarios señalados la totalidad o parte de la deuda tributaria", -dejando aparte el elemento subjetivo, pues en el ámbito tributario cabría por simple negligencia su castigo-, objetivamente responde a los mismos presupuestos exigidos en el ilícito penal, artº 305.1 del CP .*

*En el caso que nos ocupa, la jurisdicción penal intervino en atención a los mismos hechos constitutivos de la base fáctica que dio lugar al inicio de actuaciones inspectoras y que, por la gravedad de la conducta y su presumible resultado, fueron remitidas al orden penal por la Administración Tributaria. Resulta evidente, pues, que la jurisdicción penal enjuició los mismos hechos base de la actuación inspectora, y no apreció la existencia de delito porque se consideró que no había prueba de cargo suficiente como para poder concluir que el acusado había participado en una trama de defraudación a la hacienda pública al pretender obtener la deducción de cuotas de IVA*

soportadas por la compra de mercancías. En este sentido, se destaca el fundamento de derecho cuarto de la sentencia dictada por el Juzgado de lo Penal nº12 de Sevilla en fecha 28 de abril de 2010 en el que el órgano judicial niega valor probatorio a cada uno de los indicios que tuvo en cuenta la Inspección tributaria para presentar la denuncia por el delito de defraudación a la Hacienda Pública:

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

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

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

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

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

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

4. Otro de los elementos que se han tenido en cuenta en el informe de la Inspección es la consideración como truchas de todas las empresas que son enumeradas en el mismo. Se aportan como anexos al informe los emitidos tras la investigación a que fueron sometidas las empresas por irregularidades advertidas en

*sus declaraciones y liquidaciones, en los que se concluye que se trata de empresas que reúnen estas características por datos como la imposibilidad de localización de sus administradores, personal o sede física; no cumplir sus obligaciones fiscales, trabajar con precios y mercancías que no son reales; u operar en el mercado intracomunitario. Pero lo más reseñable de estas empresas es que cobrando el IVA correspondiente a la venta del material informático ( IVA pagado por los compradores y que, en caso de que estos vendan el género en un país intracomunitario les será devuelto por Hacienda), no ingresan el impuesto (devuelto por Hacienda a los compradores) en el Tesoro, por lo que se produce un perjuicio económico para el Estado, que devuelve un impuesto que no le ha sido ingresado previamente por el obligado tributario.*

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

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

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

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

**QUINTO.- Primer motivo del recurso de casación. Infracción de normas del ordenamiento jurídico y de la jurisprudencia aplicables para resolver las cuestiones objeto del debate y en concreto del Art. 180 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), anterior 77.6 de la Ley**



**General Tributaria de 1963, de 28 de diciembre, en relación con el artículo 116 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal y la Jurisprudencia.**

Se articula este motivo al amparo del Art. 88.1.d) de la Ley Reguladora de la Jurisdicción, por infracción de normas del ordenamiento jurídico y de la jurisprudencia aplicables para resolver las cuestiones objeto del debate, recogida entre otras en STS 24/11/2011, recurso de casación 4914/2008, STS de 22 de septiembre de 2008 rec. casación 394/06, y Sentencia del Tribunal Constitucional 59/1996, de 15 de abril, que permiten concluir que la vinculación de otras jurisdicciones respecto a la penal lo es a los hechos declarados probados por la Sentencia absolutoria, y no a los hechos que se consideran no probados en vía penal por imperativo del principio *in dubio pro reo*, ni a la calificación jurídica que en otro ámbito deba hacerse de aquellos.

Para el Abogado del Estado esta sentencia sostiene que el Art.116 LECR 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.

La Sentencia vulneraría estos preceptos y la Jurisprudencia, en cuanto considera que la Sentencia absolutoria firme dictada por el Juzgado de lo Penal nº 12 de Sevilla no puede impedir su calificación jurídica por la Administración a efectos de liquidar y sancionar los que, en vía administrativa, puedan considerarse probados.

Sin embargo, como sostiene la parte recurrida la Sentencia impugnada no sostiene que la Sentencia absolutoria dictada por el Juzgado de lo Penal nº 12 de Sevilla y ratificada por la Audiencia Provincial con sede en la misma ciudad impida la regularización tributaria llevada a cabo por la AEAT que dio lugar a las liquidaciones objeto del recurso.

Si ello hubiera sido así, la Sentencia recurrida no habría procedido a la apreciación y valoración de la prueba esgrimida por la AEAT para fundamentar las liquidaciones practicadas por la misma a la recurrente, y conforme a la misma ha llegado a la conclusión de que no ha sido probada, por parte de la AEAT, la participación de la recurrente en una trama de defraudación del Impuesto, con cita la Sentencia de 5 de mayo de 2014 en un supuesto análogo.

La Abogacía del Estado en su escrito de interposición, trae a colación esta doctrina, en particular la Sentencia del Tribunal Constitucional 59/1996 de 15 de abril.

Sin embargo, sostiene la recurrida que dicha sentencia no viene al caso porque en el ahora analizado, ni estamos ante una absolución fundada en el principio "*in dubio pro reo*", ya que está fundada en una apreciación y valoración pormenorizada de la prueba negándose categóricamente su validez, ni estamos ante una cuestión de calificación jurídica de los hechos, como, por el contrario, sucede en el caso enjuiciado en dicha Sentencia.

Las Sentencias de esa Sala en las que se apoya la Abogacía del Estado. de 22 de septiembre de 2008 y la de 24 de noviembre de 2011 siguen la doctrina del Tribunal Constitucional.

En ambas se admite un fallo distinto de los órganos Jurisdiccionales contencioso-Administrativos en asuntos antes enjuiciados en el Orden Penal en una

trama de defraudación de IVA , la inexistencia de las mercancías compradas y vendidas por la misma.

Pues bien, la Sentencia del Juzgado Penal nº 12 de Sevilla en este punto, consideró lo siguiente: *'En principio, cabe poner de manifiesto que se ha constatado la existencia de parte de los productos, como es el caso de las tarjetas de telefonía'* (Página 8, 2º, 2º párrafo).

Para la recurrida, al menos de manera parcial, la existencia de las mercancías es un hecho probado en el proceso penal (aunque formalmente no aparezca entre los hechos probados consignados, como tales, en la misma).

A pesar de ello, la AEAT, en las liquidaciones practicadas recurridas y anuladas por parte de la Audiencia Nacional fundamenta la misma, de manera especial, en la inexistencia de las mercancías.

Esta Sala, comparte la tesis de la sentencia impugnada, en cuanto recoge la doctrina del Tribunal Constitucional y de la jurisprudencia acerca de la vinculación de los procedimientos tributarios a las sentencias penales, y que su aplicación al caso concreto no es irracional o ilógica, pues es evidente que los pronunciamientos de la sentencia penal, incluso en el caso de que entienda como no probados los indicios de que se ha valido la Administración Tributaria para justificar la liquidación y sanción impugnada, podían haber sido acreditados posteriormente por la misma, tras la sentencia absolutoria. Pero no ha sido así, sino que sin más trámite, según sostiene la sentencia recurrida se ha girado la liquidación, dando por probados unos indicios, que la sentencia penal había considerado no probados.

**SEXTO.- Segundo motivo de casación. Infracción por parte de la sentencia del artículo 92 1 de la ley 37/1992 , ley del IVA , en relación con el artículo 105 de la L.G.T .**

La desestimación del primer motivo de casación conlleva necesariamente la del segundo.

Ya hemos visto que las pruebas esgrimidas no han sido consideradas válidas por la Sentencia de la Audiencia Nacional.

Por tanto las liquidaciones practicadas por la AEAT pretenden desplazar la carga de la prueba.

Alega la recurrida que las liquidaciones anuladas infringen también la doctrina del TJUE sobre el derecho a la deducción de cuotas repercutidas por empresas que forman parte de una trama de defraudación y soportadas por otras que no forman parte de ella, con cita de la Sentencia de 12 de enero de 2006, Caso Bond House Systems Ltd. ( C-484/03 ), a salvo de que la Administración demuestre un claro elemento cognoscitivo que permite excluir la confianza, en palabras de *esa misma Sala, en la Sentencia de 5 de mayo de 2014 , (RJ 2014/270)*, lo que aquí no se ha demostrado.

Ni tampoco entiende vulnerado el *artículo 105 de la LGT* porque es la AEAT la que pretende negar ese derecho a pesar de concurrir los presupuestos del mismo sin aportan ninguna prueba válida para ello.

Y, finalmente recuerda la recurrida que la Abogacía del Estado trata, de manera soterrada, que esa Sala, infringiendo los límites de revisión del recurso de casación, entre de nuevo a apreciar y valorar la prueba realizada en la instancia.

El motivo, acogiendo los razonamientos de la sentencia recurrida y las alegaciones de la parte recurrida, ha de ser desestimado.

**SÉPTIMO.-** Desestimado el recurso procede la imposición de costas a la recurrente hasta la cifra máxima de 8000 euros, a tenor de lo dispuesto en el *artículo 139 de la ley jurisdiccional* .

## **FALLO**

Por todo lo expuesto, en nombre del Rey, por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido : 1.- No ha lugar al recurso de casación núm. 347/2016, interpuesto por la Administración del Estado contra la *Sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional de fecha 22 de diciembre de 2015* . 2. Imponer las costas a la parte recurrente con el límite cuantitativo expresado en el último Fundamento de Derecho.

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

Así se acuerda y firma.

D. Nicolas Maurandi Guillen, D. Emilio Frias Ponce D. Jose Diaz Delgado D. Jose Antonio Montero Fernandez D. Francisco Jose Navarro Sanchis D. Juan Gonzalo Martinez Mico D. Rafael Fernandez Montalvo **PUBLICACIÓN.-** Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Excmo. Sr. Magistrado Ponente D. Jose Diaz Delgado, estando la Sala celebrando audiencia pública en el mismo día de su fecha, de lo que, como Letrada de la Administración de Justicia, certifico.