

PROBLEMAS DE PREJUDICIALIDAD PENAL. INDICIOS DE DELITO EN UN IMPUESTO Y EJERCICIO, ¿PUEDEN PARALIZAR LOS PROCEDIMIENTOS DE COMPROBACIÓN RESPECTO DE OTROS IMPUESTOS NACIDOS RESPECTO DE LOS MISMOS HECHOS, SOBRE LOS QUE NO SE HA PASADO EL TANTO DE CULPA?

Nuria Puebla Agramunt

Universidad Complutense de Madrid

1. Introducción

En ocasiones ocurre que, en el seno de una comprobación tributaria, la Inspección aprecia que, sobre unos hechos y con respecto a un impuesto en concreto, hay indicios de delito, por alcanzarse la *summa gravaminis* y existir dolo, y entonces, en aplicación del artículo 180 de la Ley 58/2003 y del 32 del RD 2063/2004, la Inspección suspende las actuaciones y pasa el tanto de culpa a la jurisdicción penal. Esto lo hace lógicamente respecto del impuesto y ejercicio en concreto que está comprobando.

Puede que haya tributos relacionados sobre los mismos hechos que también estén siendo objeto de investigación por la misma Inspección. Esto es frecuente por ejemplo, en actuaciones dirigidas a una entidad sobre el Impuesto sobre Sociedades (IS) y sobre el Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA), que se suelen hacer conjuntamente, y además en el curso de las mismas actuaciones de comprobación pueden investigarse problemas de retenciones del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF) o incluso de cuota misma de este impuesto respecto del socio persona física, y ampliarse las actuaciones también respecto de este último.

El problema que se plantea en esta nota es el que deriva de que *unas actuaciones se paralizen porque sobre un impuesto o ejercicio haya indicios de delito y se eleven entonces éstas a la jurisdicción penal y otras, sin embargo, queden en sede administrativa y se tramiten como si el procedimiento penal que se seguirá en paralelo nada tenga que ver con ellas. Cuando en realidad pueden estarse discutiendo exactamente los mismos hechos.*

La norma contenida en el artículo 180 de la LGT 58/2003, General Tributaria, plasma en la Ley tributaria el principio de *preferencia absoluta del procedimiento penal sobre el procedimiento administrativo*. En concreto el precepto legal establece, bajo el título “principio de no concurrencia de sanciones tributarias” en su apartado 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 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 suspensión. *Las actuaciones administrativas realizadas durante el periodo de suspensión se tendrán por inexistentes*".

El tenor literal del precepto hace pensar que sólo cuando unos hechos puedan ser constitutivos de delito y sólo respecto de un impuesto y ejercicio en concreto en que se haya alcanzado tal sospecha, es cuando se paralizarán las actuaciones. Pero esta interpretación conduce a resultados ciertamente absurdos e incongruentes.

En este sentido es clarificador el precepto reglamentario que lo desarrolla, pues como puede leerse, el *artículo 32 del RD 2063/2004, Reglamento General del Régimen Sancionador*, dice más ampliamente 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".

Con esta aclaración del Reglamento puede afirmarse que todos los procedimientos de comprobación que se estén desarrollando sobre hechos que estén siendo objeto de procedimiento penal deben suspenderse y que, de no procederse de este modo, las actuaciones administrativas desarrolladas durante todo ese tiempo deben considerarse inexistentes.

De hecho en alguna ocasión la *Audiencia Nacional* ha tenido que pronunciarse al respecto de estos preceptos y ha resuelto que *resulta patente que durante la tramitación de la causa penal no sólo se paraliza el procedimiento administrativo sancionador, sino también el de gestión*¹.

No hacerlo así puede provocar graves problemas de incongruencia, como podrá observarse en el supuesto de hecho que planteamos a continuación.

2. Supuesto de hecho. ¿Tiene la Administración que suspender cuantas actuaciones estén relacionadas con los hechos enjuiciados en la vía penal?

Imaginemos el siguiente supuesto de hecho: actuaciones inspectoras frente a una persona física y además frente a la sociedad de la que esa persona es socio. Todo un procedimiento de comprobación en que se investigan hechos que dan lugar a tributación en IS, IVA e IRPF.

En un determinado momento, *la Inspección extiende acta y gira*, como consecuencia de dichas actuaciones, *propuesta de liquidación por IRPF*, exponiendo que la persona física, dada de alta en determinado epígrafe del IAE que le permite estar en el régimen de estimación objetiva del IRPF, *ha emitido facturas a una entidad de la que es socio que no responden a entregas de bienes o prestaciones de servicios reales*. No tiene capacidad productiva para facturar las cantidades cobradas, no dispone de local de dimensiones suficientes, no tiene personal... en definitiva, para la Inspección (que también está comprobando a la sociedad a la que esta persona física factura, a efectos de la deducibilidad de estos gastos en el IS de los mismos ejercicios), se ha utilizado indebidamente el régimen de módulos y las cantidades percibidas por la persona física deben calificarse de rendimientos de capital mobiliario en concepto de *utilidad percibida por su condición de socio de la citada entidad*.

¹ Sentencia de la sección 2.^a de la sala de lo contencioso-administrativo de 3 de octubre de 2007.

Mientras tanto, *los mismos hechos, pero en sede de la sociedad, están siendo objeto de investigación judicial* por un Juzgado de instrucción, ya que los mismos actuarios de la Inspección han considerado que, en el concreto caso de la sociedad, debían remitir el expediente al Ministerio Fiscal por indicios de comisión de un posible delito fiscal. En este caso, *y por aplicación del 180 LGT, se pasa el tanto de culpa a la jurisdicción penal*. Se entiende que, por las facturas emitidas por el socio, la sociedad se ha deducido improcedentemente un gasto, y la cuantía de lo defraudado alcanza la suma para considerar que hay delito contra la Hacienda Pública.

En vano se presentan alegaciones solicitando paralización de las actuaciones. En vano porque la *Inspección considera* que el concreto procedimiento por el IRPF no debe suspenderse; que *el hecho de que, en sede del IS, se estén siguiendo actuaciones penales, no autoriza a paralizar las actuaciones a efectos del IRPF; que la paralización del expediente administrativo como consecuencia de la vía penal debe limitarse a los conceptos y ejercicios incluidos en la querrela*. La Inspección no es que desconozca que a la persona física se le ha extendido ya acta; lo sabe porque son los mismos actuarios que han llevado a cabo las investigaciones los que han notificado acta a la persona física con posterioridad a haber remitido el expediente a la jurisdicción penal, no admitiendo la paralización del procedimiento con relación al concepto impositivo regularizado, por ser distinto al enjuiciado en sede penal.

Pero con ello se está desconociendo la realidad de que, *lo que en sede de IRPF se discute como ingresos son, precisamente, los mismos servicios que han dado lugar a los gastos deducidos en sede del IS que están siendo objeto de enjuiciamiento penal*. Porque ¿qué ocurriría si en el procedimiento penal se considerara que la persona física no es que haya facturado por operaciones inexistentes, como afirma la Inspección, sino que ha valorado su trabajo por encima de un valor de mercado, y que debe hacerse un ajuste del valor de mercado de las operaciones? *¿Qué ocurriría si sus operaciones sí se considerasen existentes en sede penal? Si en dicho proceso sus actividades se entendieran reales, toda la argumentación de la Inspección respecto del IRPF se derrumbaría*, porque en dicha sede lo que se entiende, recordemos, es que como no hubo tal prestación de servicios, lo que recibió el socio fue una retribución de fondos propios.

La opción que le queda a la persona física es acudir a la vía económico-administrativa, donde intentar, alegando inaplicación del 180 LGT y 32 RGRS, obtener una declaración de nulidad de actuaciones, que a tenor de dicho artículo, *al haberse continuado mientras debieron estar en suspenso, deben considerarse inexistentes*.

Mientras tanto el procedimiento penal sigue su curso y, en dicha sede, la fiscalía considera que los servicios existieron y que se trata de un problema de valoración de operaciones vinculadas.

El TEAR no desconoce este dato, porque en alegaciones se le expone y se le aportan informes periciales, declaraciones testificales y todo tipo de documentos del procedimiento penal, pero desestima la reclamación porque no obstante todo ello, entiende que *lo relevante* es que la Inspección *tenía indicios* para considerar inexistentes los servicios.

Así ha ocurrido en el TEAR de Madrid en alguna ocasión, Tribunal que sostiene, en la misma línea que la Inspección, que el hecho de que, en sede de un impuesto se estén siguiendo actuaciones penales, no autoriza a paralizar las actuaciones a efectos de otro; que *no procede la aplicación del 180 LGT porque, al tratarse de conceptos impositivos diferentes, no existe identidad de procedimientos administrativos; que la paralización del expediente administrativo como consecuencia de la vía penal debe limitarse a los*

conceptos y ejercicios incluidos en la querrela. Este supuesto de hecho y esta aplicación del derecho (en concreto, inaplicación del 180 LGT) pueden verse por ejemplo en resolución del TEAR de 3 de septiembre de 2009, resolviendo reclamación 28/06963/06, en la que no se admite la paralización del procedimiento en relación al concepto impositivo regularizado, al tratarse de un concepto distinto al que estaba siendo enjuiciado en sede penal.

Entiendo, sin embargo, que *la norma, tanto la legal como la reglamentaria, se refiere a hechos y no a procedimientos*, pues sólo los hechos pueden ser, como exige la ley, “constitutivos de delito”, sólo los hechos pueden ser “considerados probados por un tribunal”, sólo sobre hechos se puede estar “desarrollando un proceso penal”. Entiendo que, en casos como el expuesto, *es la calificación de los hechos* (aquí de los servicios prestados para la sociedad) *lo que se discute en sede penal*, y que *precisamente de esa calificación en sede de la sociedad (que se dilucida en vía penal) depende la calificación en sede del socio y por ende en el IRPF (que es lo que se ha de decidir en vía administrativa)*. A mi juicio es innegable que la calificación de los servicios prestados por la persona física es esencial para dilucidar en sede del IRPF si la regularización, que los califica como rendimientos del capital mobiliario, es correcta.

Porque la Inspección lo que niega es que los servicios se hayan prestado, y al entender que no se prestaron, lo que recibió la persona física en contraprestación era un rendimiento del capital mobiliario por su condición de socio. Pero, ¿y si en sede penal no se negara que el servicio hubiera existido? ¿No era imprescindible esperar a la resolución del procedimiento penal? Cuando incluso hay indicios de que en dicha vía los servicios se consideraban prestados, ya que para el fiscal la valoración del coste de mercado de dichos servicios es la clave de este asunto, y no la realidad de un servicio, que no puede negarse.

Lo esencial para resolver esta cuestión es si *los mismos hechos están sub iudice* y si ese juez que lo está examinando es del orden penal, las actuaciones administrativas deben paralizarse, *aunque estemos ante obligaciones tributarias distintas, porque dichas obligaciones parten de los mismos hechos y de la misma conducta*, que es lo que se enjuicia en el orden penal. Y teniendo esto en cuenta, a mi juicio *no hay duda de que en virtud del artículo 180 LGT y el 32 del RGRS, la Inspección debe paralizar cuantas actuaciones tengan que ver con los mismos hechos que estén siendo objeto de proceso penal*.

3. Vía económico-administrativa. ¿Debe aplicar el Tribunal el principio de prejudicialidad penal?

El paso siguiente y la pregunta que ahora se plantea es si, una vez constatado que la Inspección no suspendió las actuaciones, aun a pesar de haber causa penal sobre los mismos hechos, debe perpetuar el Tribunal económico-administrativo esta situación o si este Tribunal debe atenerse, él mismo, al principio de prejudicialidad penal. Este principio, nada desdeñable si tenemos en cuenta su vinculación y directa conexión con uno de los principios fundamentales de nuestra Constitución, permitiría afirmar que no suspender las actuaciones puede suponer vulneración del derecho a la presunción de inocencia, a la tutela efectiva de jueces y tribunales o incluso del derecho al juez predeterminado por la Ley, reconocidos en el artículo 24 de la Constitución española.

Ciertamente podría dudarse de si estamos ante una cuestión prejudicial. Y podría pensarse que, al TEAR, el artículo 180 LGT no habilita para paralizar actuaciones de revisión, y que los artículos 3 y 4 de la LJCA, y el artículo 10.2 de la LOPJ, sólo regulan las cuestiones prejudiciales para los órganos propiamente jurisdiccionales. A continuación resolveremos estos posibles escollos.

Primeramente, entiendo que *en estos casos estamos sin duda ante cuestiones prejudiciales*, al ser asuntos que, no perteneciendo al orden administrativo, aparecen directamente implicados en un recurso y la decisión previa sobre estas cuestiones es imprescindible, en consecuencia, para decidir éste. Dos notas fundamentales definen esta atribución de competencia a los órganos jurisdiccionales de materias que no son de su propio orden: *excepcionalidad e instrumentalidad*, y en estos casos ambas se dan². En concreto, estamos ante lo que se denominan cuestiones devolutivas, porque quien debe resolverlas es un órgano distinto al que conoce del proceso principal, y para ser más precisos ante un auténtico proceso prejudicial, que es el que se produce cuando la cuestión no se resuelve de forma subordinada a la principal, sino que se resuelve con carácter principal en un proceso autónomo del que la misma constituirá el objeto exclusivo.

En segundo lugar, a mi juicio, al Tribunal económico administrativo, como órgano revisor cuya función es comprobar la adecuación a derecho del acto administrativo, se tiene que ajustar a los mismos preceptos a los que el órgano de inspección cuyo acto revisa se debe atener. O dicho de otra forma, *un órgano de revisión no puede desconocer las normas que debe aplicar el órgano del que emana la resolución a revisar*, normas a las que, por extensión se debe ajustar y que indiscutiblemente le vinculan. Por tanto, el artículo 180 LGT y el 32 del RGRS, le son aplicables al TEA.

Por otro lado, considero que *si a los tribunales económico-administrativos no les vincula el 180 de la LGT, no pueden vincularles los artículos 3 y 4 de la LJCA y el 10.2 de la LOPJ, ni supletoriamente, porque esa conclusión significaría que, en dicha sede, no opera el principio de prejudicialidad*.

El artículo 3 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativa (LJCA), nos dice que:

“No corresponden al orden jurisdiccional contencioso-administrativo a) las cuestiones expresamente atribuidas a los órdenes jurisdiccionales civil, penal y social, aunque estén relacionados con la actividad de la Administración Pública”.

Excepcionalmente, un tribunal de lo contencioso-administrativo puede conocer de cuestiones pertenecientes a otros órdenes jurisdiccionales, pues esta posibilidad está recogida en el artículo 4 de la misma Ley, pero:

"[I]a 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”.

El artículo 10 de la LOPJ establece que:

- “1. A los solos efectos prejudiciales, cada orden jurisdiccional podrá conocer de asuntos que no le estén atribuidos privativamente.
2. No obstante, la existencia de una cuestión prejudicial penal de la que no pueda prescindirse para la debida decisión o que condicione directamente el contenido de esta, determinará la suspensión del procedimiento, mientras aquella no sea resuelta por los órganos penales a quienes corresponda, salvo las excepciones que la Ley establezca”.

² Eduardo García de Enterría, Tomás-Ramón Fernández, *Curso de Derecho Administrativo II*, Civitas, Madrid, 2002, pág. 600.

Resulta fundamental también el artículo 24 de la Constitución, que contiene el derecho de todas las personas “a obtener la tutela efectiva de los jueces y tribunales en el ejercicio de sus derechos e intereses legítimos, sin que en ningún caso pueda producirse indefensión”, y la interpretación que del mismo ha hecho el Tribunal Constitucional, que ha integrado en el ámbito objetivo de ese precepto no sólo a los órganos del poder judicial sino a todos los que aplican la Ley y hacen cumplirla, es decir también a la Administración Tributaria y a los Tribunales Económico-Administrativos. Se entiende que también la Administración tiene la obligación de realizar la tarea que la Ley Orgánica del Poder Judicial encomienda a los jueces y tribunales de proteger los derechos e intereses legítimos tanto individuales como colectivos³.

Por tanto, el afirmar que los tribunales económico-administrativos no son órganos jurisdiccionales, por ser obvia su dependencia orgánica de la Secretaría General de Hacienda, no implica negar una cierta nota, al menos, de jurisdiccionalidad en el procedimiento económico-administrativo. De hecho, y como es sabido, la Sentencia del Tribunal de Justicia, hoy de la Unión Europea, de 21 de marzo de 2000, resolviendo una cuestión prejudicial planteada precisamente por un Tribunal Económico-Administrativo Regional, entró a analizar si los mismos poseen el carácter de órganos jurisdiccionales (aunque sólo, por tanto, para dilucidar si están legitimados para plantear una cuestión prejudicial ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea), y concluyó que *los Tribunales Económico-Administrativos tienen la consideración de órganos jurisdiccionales y pueden plantear cuestiones prejudiciales*. Es claro que este pronunciamiento no puede sacarse de contexto, y que se hizo exclusivamente desde el ámbito del Derecho de la Unión, pero abunda en la idea de que en este procedimiento existen ciertas dosis de jurisdicción que no pueden desconocerse, y permite interpretar que, si pueden plantear este tipo de cuestiones prejudiciales, también podrían, sin menoscabo de derecho o interés alguno, plantear cuestiones prejudiciales de tipo penal.

Debe tenerse en cuenta que la existencia de una cuestión prejudicial (al menos, la penal) puede ser alegada por las partes, pero también tiene que ser, en su caso, apreciada de oficio por el órgano jurisdiccional, por tratarse de *una cuestión de orden público procesal*, como así tiene declarado el Tribunal Supremo⁴.

Pero es que, y ya por cuarto y último argumento, aun cuando se considerara que al tribunal económico-administrativo no le aplican el 180 de la LGT por no ser un órgano de la Inspección de los tributos, ni tampoco el 3 y 4 de la LJCA ni el 10.2 de la LOPJ, por no ser órgano jurisdiccional, lo que no puede negarse es que *este tribunal, cualquiera que sea su naturaleza, es un órgano de la Administración, y por tanto, como tal, debe respetar el contenido de la Ley 30/1992*, pues se encuentra dentro de su ámbito de aplicación. Y en dicha Ley, el artículo 137.2, bajo el título “presunción de inocencia”, establece que:

³ STC de 23 de junio de 2008: “corresponde al Tribunal Constitucional «rechazar toda aplicación de las leyes que conduzca a negar el derecho a la tutela judicial con quebranto del principio *pro actione* (SSTC 98/1992, de 22 de junio, FJ 3; 160/2001, de 5 de julio, FJ 5; y 133/2005, de 23 de mayo, FJ 5). En STC de 30 de noviembre de 2000 se entiende que “la indefensión originada por la Administración tiene relevancia constitucional porque el defecto en el que ha incurrido al notificar el acto ha impedido que el ahora recurrente pudiera impetrar la tutela judicial efectiva”.

⁴ “La apreciación de la existencia de una cuestión prejudicial penal es un problema de los denominados «de orden público procesal», que tiene carácter imperativo e ineludible para el órgano jurisdiccional y que éste debe estimar de oficio, aunque no haya sido alegado por las partes (...) Por tanto, debemos suspender la tramitación del recurso de casación hasta que se decida por sentencia o resolución firme el proceso penal pendiente”: Auto del TS de 22 de mayo de 1996, Ref. Ar. RJ 4421.

“Los hechos declarados probados por resoluciones judiciales penales firmes vincularán a las Administraciones Públicas respecto de los procedimientos sancionadores que substancien”.

Lo que evidencia que, cuando haya unos hechos pendientes de resolución por un tribunal penal, ha de esperarse a que el procedimiento sancionador se sustancie y a que la sentencia que se dicte en el mismo sea firme, pues de otro modo se podría estar vulnerando el derecho a la presunción de inocencia.

En definitiva, *que la naturaleza sui generis de estos tribunales no puede tener como consecuencia que no queden vinculados por el principio de prejudicialidad penal*, establecido en la Ley general tributaria que los regula y les es propia, en la Ley 30/1992 por tratarse de órganos de la Administración, y también en la Ley orgánica del poder judicial y en la Ley de la jurisdicción contencioso-administrativa que de alguna manera, aunque sea supletoriamente, debe afectarles. Otra conclusión sería no sólo contraria al artículo 24 de la Constitución, sino que conduciría además a resultados absurdos.

En efecto, *de no aplicarse la prejudicialidad penal en sede económico-administrativa, en el momento en que se arribara a la vía contencioso-administrativa*, allí, como esta jurisdicción carecería de competencia para resolver la cuestión penal, *sí se declararía la procedencia de la suspensión del procedimiento mientras no se dilucidaran los hechos en sede penal; y si en el juzgado penal se determinara que los mismos hechos que la Administración ha considerado inexistentes son reales, el juez de lo contencioso tendrá que acabar anulando las liquidaciones de IRPF que como todo argumento afirmaban que se trataba de rendimientos de capital mobiliario percibidos por la condición de socio. ¿No puede llegar el TEAR a esta conclusión y evitar todo un procedimiento que no ha hecho más que retrasar el derecho a la tutela judicial efectiva?*

Es claro que la Administración y el TEAR deben esperar al resultado del pronunciamiento penal. Porque los hechos son y serán los hechos, tanto a efectos de un impuesto, como a efectos de otro, y no debe olvidarse que el tributo es la consecuencia jurídica que el legislador atribuye a un *presupuesto de hecho* de naturaleza jurídica o económica; si los hechos no existen, no nace obligación tributaria ni en IRPF ni en IS, *pero si los hechos se determina que existen, que son reales, lo que no puede sostenerse de ninguna manera es que existan a efectos de un impuesto pero que no existen a efectos de otro*. Y no puede haber dos verdades procesales.

Y por último, no tiene que ser *el mismo asunto* el dilucidado en el procedimiento penal y el que se tramita en la Administración: *no tiene que ser la misma cuestión la que se dilucide, sino que la cuestión penal debe ser una cuestión íntimamente conectada con el tema que dio origen al procedimiento*.

De modo que, si en sede penal se están estudiando los mismos hechos por cuestiones íntimamente relacionadas y allí, donde la prueba es más exhaustiva y puede haber incluso inspectores adscritos a la Unidad de Auxilio Judicial que así lo afirmen, se concluye que se han producido excesos sobre el valor de mercado, se cuantifiquen, y en ningún momento se niegue la existencia de los servicios prestados, al quedar desvirtuada la fundamentación de la Inspección para levantar acta en la persona física, la nulidad de la liquidación se impone.

En definitiva, que igual que debió suspenderse el procedimiento inspector, debe suspenderse el procedimiento económico-administrativo ante la existencia de la cuestión penal sobre los mismos hechos y conductas.

Muestra de esta manera de proceder es la resolución del TEAR de Madrid dictada en reclamación 15.072/96, por virtud de la cual, el 13 de enero de 1997, y al estar sustanciándose diligencias previas en un juzgado de instrucción de Madrid, por presunto delito contra la Hacienda Pública, concepto IRPF de 1990, admitió cuestión prejudicial, acordando la paralización de las actuaciones respecto de los ejercicios 1989 y 1990 en tanto en cuanto no hubiera sentencia firme de la jurisdicción penal, por entender que existía “identidad de hechos, sujetos y fundamentos jurídicos con la reclamación interpuesta”. Por tanto, en aquella ocasión, el TEAR sí acordó la suspensión del procedimiento económico-administrativo de dos ejercicios impositivos, aun cuando sólo uno de ellos se estuviera tramitando en sede penal, y sólo a la vista de la sentencia dictada en el procedimiento penal el 11 de septiembre de 2000, en la que absuelve al contribuyente del delito contra la Hacienda Pública y que fue confirmada por Sentencia de la Audiencia Nacional de 19 de febrero de 2002, el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid reanudó la tramitación de la reclamación pendiente, relativa tanto a los ejercicios 1989 como 1990, dictando resolución finalmente el 28 de abril de 2003.

4. Algún pronunciamiento judicial

Puede traerse a colación la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid nº 722/2005⁵, en la que “se trata de estudiar si existe o no una cuestión prejudicial penal que opera sobre el procedimiento administrativo”, en aquél caso de derivación de responsabilidad al actor. En ella el Tribunal afirmó:

“Centrada así la cuestión litigiosa debe ahora analizarse si existe o no esa prejudicialidad. Para su existencia debe darse la circunstancia de que en el ámbito del procedimiento administrativo, en este caso de apremio, se ponga de manifiesto un hecho que ofrezca apariencia de delito o falta perseguible de oficio, tal y como dispone el artículo 40 de la Ley de Enjuiciamiento Civil, cuya aplicación analógica es procedente, pero no es suficiente con ello para que se acuerde la suspensión del procedimiento administrativo, sino que es necesario, siguiendo el mismo criterio que el establecido en el citado artículo de la Ley de Enjuiciamiento Civil, que concurran las siguientes circunstancias: que se acredite la existencia de causa criminal en la que se estén investigando, como hechos de apariencia delictiva, alguno o algunos de los que fundamenten las pretensiones de las partes en el procedimiento administrativo y que la decisión del tribunal penal acerca del hecho por el que se procede en causa criminal pueda tener influencia decisiva en la resolución sobre el asunto administrativo”.

De lo anterior se desprende que, al menos para este Tribunal de Justicia, para que el procedimiento penal suspenda el administrativo, son necesarios los siguientes tres requisitos:

- 1) Que se acredite la existencia de una causa criminal.
- 2) Que en esa causa criminal se estén investigando, como hechos de apariencia delictiva, alguno de los que fundamenten las pretensiones de las partes en el procedimiento administrativo.
- 3) Que la decisión del tribunal penal acerca del hecho por el que se procede en causa criminal pueda tener influencia decisiva en la resolución sobre el asunto administrativo.

Como puede observarse, el Tribunal afirma que basta con que en la causa criminal se estén investigando algunos hechos que fundamenten las pretensiones de las partes en la

⁵ Sala de lo contencioso-administrativo, sección 4.ª, de 22 de julio (refª Westlaw JUR 2007\36111).

vía administrativa y que la decisión sobre los mismos pueda ser decisiva en la resolución del procedimiento administrativo, para que éste deba suspenderse.

Una muy reciente sentencia de la sección segunda de la sala de lo contencioso-administrativo de la Audiencia Nacional, de 21 de mayo de 2009⁶, analiza el caso de un sujeto pasivo había sido objeto de un proceso penal en el que se discutía si las operaciones que había realizado eran reales o simuladas, y la Sala sostiene que “la simulación que la Inspección aprecia no es conciliable con los hechos narrados en la sentencia penal”; que “la afirmación rotunda y repetida de las dos sentencias penales acerca de que los contratos celebrados eran válidos, lícitos y reales, impide por completo que la Administración introduzca motivos de sospecha o conjeturas”.

Esta sentencia pone de manifiesto cómo *cuando la cuestión de la realidad o no de los hechos está en manos de la jurisdicción penal, ha de atenderse a lo que la sentencia de tal orden diga*; así, cuando se trate de analizar hechos y de ver si lo realizado es real, las afirmaciones de la Inspección, que se basen en meras pruebas indirectas, no pueden admitirse como fundamento, por ser incompatibles con los hechos probados en la sentencia penal.

La AN admite que, a pesar de que para el inspector actuario se estaba ante un montaje o artificio, ya que la entidad carecía de capacidad para hacer las compras que hace, *si la sentencia del juzgado de lo penal ha admitido que los hechos son reales, éstos deben ser considerados los hechos probados a todos los efectos, por razón del respeto a lo establecido sobre la prejudicialidad penal*.

En conclusión, no cabe la menor duda de que la Inspección debe esperar a que se resuelvan en la vía penal los hechos sobre los que a su juicio hay indicios de delito, y que al no hacerlo vulnera tanto el artículo 180 de la LGT, como el 32 del Reglamento sancionador. Y tampoco hay duda de que ante estas situaciones, los tribunales económico-administrativos deben, bien declarar nulas las actuaciones que no respetaron tal principio, bien suspender ellos mismos las actuaciones en espera de pronunciamiento penal sobre los hechos.

El argumento de que se trata de conceptos impositivos distintos no puede enervar el deber de paralizar actuaciones si sobre los mismos hechos está pendiente un procedimiento penal. De hecho, precisamente en el caso analizado por la Audiencia Nacional, si bien la liquidación cuestionada se refería a un impuesto y ejercicio, la sentencia penal resolvía otro⁷, y la Sala consideró que *existiendo identidad de hechos, sujetos y fundamentos jurídicos, procedía la cuestión prejudicial penal, aunque fuera referida a un ejercicio distinto*.

En la citada sentencia podemos leer que “la cuestión primordial sobre la que la demanda se extiende es la *relativa a la preferencia del orden jurisdiccional penal que, en sus dos sucesivas sentencias absolutorias, niega de modo rotundo la concurrencia de la simulación que, en la liquidación aquí impugnada y en las resoluciones recaídas en la vía económico-administrativa, se erigen en fundamento de la regularización*”. Allí, “los hechos probados de las sentencias penales no sólo afirman de modo contundente que no hubo simulación, sino que los negocios jurídicos sucesivos que la Inspección considera de una manera global y unitaria, son todos ellos reales, válidos y eficaces”.

⁶ Recurso n.º 384/2006, refª. La Ley n.º 88408/2009. Ponente José Navarro Sanchís.

⁷ En efecto, el impuesto cuestionado era el IRPF de 1989, y la cuestión prejudicial penal se planteó en aquel caso porque ante Juzgado de Instrucción se seguía procedimiento penal por presunto delito contra la Hacienda Pública por el IRPF de 1990.

Pues bien, en aquel caso “aun cuando el proceso penal se siguiera por la eventual defraudación relativa al IRPF, ejercicio 1990 –puesto que la acción penal para perseguir la correspondiente defraudación que se hubiera podido imputar en relación con el ejercicio 1989, habría prescrito–, *los hechos probados de uno y otro deben ser considerados necesariamente idénticos*”. Por eso la AN continúa diciendo que “siendo ello así, *carece por completo de sentido que el TEAR acepte de forma incondicional los hechos en lo que respecta al ejercicio 1990 (toda vez que el TEAR, por haber acogido la vinculación a que hemos hecho referencia, excluye toda posibilidad de enjuiciamiento de ese ejercicio) y sin embargo se desvincule de tales hechos probados en lo referido a 1989, con el pretexto de que el citado ejercicio y su correspondiente deuda por el concepto de IRPF estaba excluido del ámbito de enjuiciamiento penal*”.

La AN acepta los argumentos de la demanda, en la que se decía que los hechos del ejercicio 1989 y del ejercicio 1990 son exactamente los mismos, o, para ser más exactos, *conforman un hecho único, aunque desarrollado a lo largo de dos períodos impositivos. Por ello, la prejudicialidad invocada y apreciada para un ejercicio, debía extenderse al otro ejercicio también*.

Quisiera a modo de epílogo transcribir las palabras de la demandante en el caso analizado por la AN, plasmadas por el magistrado ponente en su sentencia por su oportunidad y acierto: “Hay aquí también una incongruencia terrible para el Estado de Derecho, aunque quizá no técnica, pues el contribuyente vive una penosísima situación consecuencia de haberse mantenido el ejercicio 1989 en el ámbito administrativo, de manera que hoy no tendría ningún problema si todo el expediente (años 1989 y 1990) se hubiera remitido al Ministerio Fiscal”.

5. Conclusión

Nuestra conclusión, fundada en Derecho, concretada en el artículo 180 de la Ley 58/2003, en el 32 del RD 2063/2004, en el 137.2 de la Ley 30/1992, en el 24 de la Constitución y en sentencias de la AN y del TSJ de Madrid, es que cuando en unas actuaciones inspectoras haya indicios de delito por un impuesto o ejercicio y por otros, sin embargo, no los haya, siempre que se trate de los mismos hechos o de hechos íntimamente relacionados, bien porque sean gasto en un impuesto a la vez que ingreso en otro, bien porque conformen un hecho único aunque desarrollado a lo largo de varios períodos impositivos, bien por cualquier otra causa, debe respetarse en todo caso el principio de prejudicialidad penal y esperarse a que el Juzgado de lo penal analice los hechos.

No actuar así, teniendo consciencia de que hay una causa penal sobre los mismos hechos, determina la no conformidad a Derecho de la actuación administrativa de la Inspección.

Y por supuesto también, la nulidad de la resolución del TEA que la confirme y que sostenga que dicha prejudicialidad no procede, puesto que el tribunal económico-administrativo, con independencia de su naturaleza *sui generis*, y aunque al mismo no se consideren aplicables los preceptos de las leyes jurisdiccionales que sostienen la necesidad de suspender el procedimiento ante una cuestión que se esté tramitando en un juzgado de instrucción, lo que no puede negarse es que, como órgano de la Administración, debe respetar el principio de presunción de inocencia, y por ello, no puede abstenerse de aplicar las normas de prejudicialidad penal y no considerarse vinculado por los hechos probados en virtud de resolución judicial firme.