

Los «hechos probados» y otras cuestiones acerca de la prejudicialidad penal en el ámbito tributario

Analizamos la jurisprudencia del Tribunal Supremo acerca de la prejudicialidad penal en el ámbito tributario, con referencia especial a los hechos que se consideran probados y no probados en una sentencia penal, y su incidencia en las liquidaciones y sanciones tributarias.

ROCÍO ARIAS PLAZA
ADRIÁN BOIX CORTÉS
REMEDIOS GARCÍA GÓMEZ DE ZAMORA

Equipo de Litigación Tributaria de GA_P

SATURNINA MORENO GONZÁLEZ

Catedrática de Derecho Financiero y Tributario
Consejera académica de GA_P

Los *hechos probados* son el presupuesto para que la Administración, tras la absolución del contribuyente en un procedimiento penal, pueda retomar las actuaciones y dictar o reiterar una liquidación tributaria e, incluso, imponer una sanción. Pero ¿cuáles son los límites de esa actuación?, ¿qué son los hechos probados?, ¿cabe una nueva regularización sobre la base de hechos que la sentencia penal declara no probados?, ¿cabe en todo caso la reiteración de un procedimiento sancionador de naturaleza penal? El análisis de éstas y otras cuestiones nos conduce irremediabilmente a una premisa insoslayable: de conformidad con el prin-

cipio de prejudicialidad penal, la base fáctica resultante de la sentencia penal habrá de ser considerada en la posterior actuación administrativa y en su eventual revisión en la vía contencioso-administrativa —art. 10.1 de la Ley 6/1985, del Poder Judicial, y art. 4.1 de la Ley 29/1998, de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa—.

Formulamos estas reflexiones a raíz de la reciente Sentencia del Tribunal Supremo de 5 de abril del 2024 (rec. núm. 2745/2022). La sentencia no es extensa en el análisis de la prejudicialidad penal, pero el supuesto que resuelve constituye un buen ejemplo para las cuestiones objeto de nuestro

análisis: la Administración afirmaba la existencia de facturas falsas cuyo importe supuestamente era reintegrado proporcionalmente a los socios de la entidad receptora de las facturas, lo que comportó que se les regularizara en el impuesto sobre la renta de las personas físicas y se les impusiera una sanción por la vía del artículo 191 de la Ley General Tributaria. Simultáneamente, frente al proveedor y emisor de las facturas, se siguió una causa penal por falsedad en documento mercantil —las facturas—, y esa causa penal terminó con una sentencia penal absolutoria que consideró no acreditada la falsedad de las facturas. Esto es, el hecho afirmado por la Inspección, la falsedad de las facturas, se consideró no probado por la sentencia penal y, pese a ello, se asentó sobre aquél la imposición de una sanción tributaria.

El Tribunal Supremo analiza sintéticamente el principio de prejudicialidad penal y la vinculación del órgano contencioso-administrativo a los hechos resultantes de la sentencia penal. El tribunal recuerda en este punto la premisa establecida por el Tribunal Constitucional de que «unos mismos hechos no pueden existir y dejar de existir para los órganos del Estado» (STC 77/1983) y los matices que el propio Tribunal Constitucional ha fijado acerca de la prejudicialidad penal (la cursiva es nuestra): «no supone la primacía o la competencia específica de una jurisdicción [sobre otra]... *no se trata, pues, de que una jurisdicción haya de aceptar siempre de forma mecánica los hechos declarados por otra jurisdicción, sino que una distinta apreciación de los hechos debe ser motivada* y por ello cuando un órgano judicial vaya a dictar una resolución que pueda ser contradictoria con lo declarado por otra resolución judicial debe exponer las razones por

las cuales, a pesar de las apariencias, tal contradicción no existe a su juicio» (STC 34/2003).

En el caso analizado, el Tribunal Supremo excluye que tales matices de la prejudicialidad penal, tradicionalmente aceptados, resulten de aplicación cuando estamos ante la impugnación de una sanción tributaria tras la absolución penal, toda vez que ambos pronunciamientos, el del orden penal y el del orden contencioso-administrativo, se proyectan sobre un mismo ámbito sancionador¹. Concluye el Tribunal

Supremo que, tratándose del «mismo ámbito de carácter penal, la contradicción resulta irresoluble» y no puede mantenerse; lo contrario haría sufrir el principio de seguridad jurídica —art. 9.3 de la Constitución— y las garantías del artículo 24 de la Constitución.

En definitiva, para el Tribunal Supremo *la prejudicialidad penal no admite matices en relación con los hechos probados, o no probados, y con la eventual imposición de una sanción tributaria, por lo que ésta habrá de estar, en exclusiva, al resultado de la sentencia penal, sin posibilidad alguna de contradicción.*

En relación con la vinculación de las actuaciones inspectoras con los hechos resultantes de la sentencia penal, véase la actual regulación de la Ley General Tributaria, que positiviza el principio de prejudicialidad penal. El artículo 251, apartados 2 y 3, determina la posibilidad —ahora excepcional— de no practicar liquidación cuando se remiten las actuaciones al ámbito penal, previendo que, cuando no se hubiera apreciado la existencia de delito, se reanudarán las actuaciones y el procedimiento sancionador «de acuerdo con los hechos que los

¹ Nota procesal importante: el recurso de casación se admitió con invocación de la doctrina Saquetti, por lo que el Tribunal Supremo rechaza la pretensión del contribuyente de hacer extensivo el pronunciamiento de la sentencia con respecto a la liquidación.

órganos jurisdiccionales hubieran considerado probados». En el mismo sentido, el artículo 257.2c, para los casos en que sí se hubiera dictado liquidación vinculada a delito, establece que no habiéndose apreciado la existencia de delito por motivo diferente de la inexistencia de la obligación tributaria, procederá la retroacción de las actuaciones «teniendo en cuenta los hechos que el órgano judicial hubiese considerado probados» —en cuanto a las sanciones, en este caso, el artículo 250.2 de la misma ley—.

Por tanto, de acuerdo con el principio de prejudicialidad penal ínsito en los referidos preceptos legales, sólo y exclusivamente con respecto a los hechos que se declaran probados en la sentencia penal cabe la práctica de una posterior regularización y la imposición, en su caso, de una sanción.

¿Significa esto que cuando los hechos afirmados por la Administración se consideran no probados en la sentencia penal la Administración puede volver sobre ellos sin más? Implícitamente niega esta posibilidad la sentencia comentada del Tribunal Supremo, de 5 de abril

del 2024. Y expresamente abordó esta cuestión el Tribunal Supremo, en la Sentencia de 14 de julio del 2023 (rec. núm. 7409/2021). En ella, el tribunal determinó que la vinculación de los distintos órdenes jurisdiccionales a la jurisdicción penal lo es sólo con respecto a los hechos probados y a los que se declaran que no se produjeron (inexistentes). Ahora bien, en relación con los hechos que se consideran no probados por la sentencia penal, lo que indica el tribunal es que la Administración «podía probar en el procedimiento tributario un hecho que había sido considerado no probado en el proceso penal». Ya antes, en la Sentencia de 13 de marzo del 2017 (rec. núm. 347/2016), resolvió el Tribunal Supremo 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».

En definitiva, tras remitir la Inspección las actuaciones al ámbito penal y obtener el contribuyente una sentencia absolutoria, la Administración puede dictar una liquidación o imponer una sanción tributaria, pero exclusivamente sobre la base de los hechos que se consideran probados en la sentencia penal. No cabe, en tales casos, una liquidación o sanción tributaria sobre la base de hechos que se consideran inexistentes en la sentencia penal. Y, en relación con hechos que la sentencia

penal declara no probados, sólo puede volver la Administración si mediante la realización de las correspondientes actuaciones completa la prueba que acredite aquellos hechos. No cabe,

por tanto, que la Administración dicte una liquidación o reitere sin más la liquidación vinculada a delito tras la absolución penal, sobre la base de hechos que considera no probados la sentencia penal.

Como conclusión de estas breves reflexiones, y a la vista de las sentencias citadas, podemos señalar de forma sintética lo siguiente:

- a) el principio de prejudicialidad penal determina la vinculación de la posterior actuación administrativa o revisión jurisdiccional a los hechos probados o no probados de la sentencia penal, a menos que se motive la discre-

Los hechos probados y no probados en la sentencia penal

- pancia con los hechos probados o que se completan las actuaciones para acreditar los hechos que se consideraron no probados;
- b) la prejudicialidad penal es aplicable de pleno, sin matices, en el ámbito sancionador tributario;
 - c) la prejudicialidad penal no se aplica automáticamente cuando se trata de ejercicios fiscales diferentes, sin perjuicio de la exigencia de la segunda sentencia de motivar la inexistencia de contradicción con la primera;
 - d) es aplicable la prejudicialidad penal, sobre la base de los mismos hechos, aunque se trate de conceptos distintos;
 - e) la prejudicialidad penal es aplicable aunque se trate de sujetos distintos —por un lado, el sujeto regularizado; por otro, el sujeto objeto del procedimiento penal—;
 - f) existe prejudicialidad penal aunque la causa penal determinante de los hechos probados lo sea por un delito distinto al delito contra la Hacienda pública.