



Roj: **SAN 706/2020** - ECLI: **ES:AN:2020:706**

Id Cendoj: **28079230072020100093**

Órgano: **Audiencia Nacional. Sala de lo Contencioso**

Sede: **Madrid**

Sección: **7**

Fecha: **28/02/2020**

Nº de Recurso: **891/2017**

Nº de Resolución:

Procedimiento: **Procedimiento ordinario**

Ponente: **JUAN CARLOS FERNANDEZ DE AGUIRRE FERNANDEZ**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

AUDIENCIA NACIONAL

Sala de lo Contencioso-Administrativo

SECCIÓN SÉPTIMA

Núm. de Recurso: 0000891 /2017

Tipo de Recurso: PROCEDIMIENTO ORDINARIO

Núm. Registro General: 06899/2017

Demandante: COOPERATIVA DEL CAMPO VIRGEN DELA CARIDAD

Procurador: CAYETANA NATIVIDAD DE ZULUETA LUCHSINGER

Demandado: TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL

Abogado Del Estado

Ponente Ilmo. Sr.: D. JUAN CARLOS FERNÁNDEZ DE AGUIRRE FERNÁNDEZ

SENTENCIA Nº:

Ilmo. Sr. Presidente:

D. JUAN CARLOS FERNÁNDEZ DE AGUIRRE FERNÁNDEZ

Ilmos. Sres. Magistrados:

D^a. BEGOÑA FERNANDEZ DOZAGARAT

D. JOSÉ GUERRERO ZAPLANA

D. LUIS HELMUTH MOYA MEYER

D^a. YOLANDA DE LA FUENTE GUERRERO

Madrid, a veintiocho de febrero de dos mil veinte.

HECHOS

VISTOS por la Sección Séptima de la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional el recurso contencioso-administrativo nº **891/2017**, promovido por la Procuradora de los Tribunales doña Cayetana de Zulueta Luchsinger, en nombre y representación de Cooperativa del Campo Virgen de la Caridad, contra el Acuerdo del Tribunal Económico Administrativo Central de 21 de septiembre de 2017, sobre Impuesto Especial sobre Productos Intermedios.

Ha sido parte recurrida la Administración General del Estado representada por la Abogacía del Estado.

ANTECEDENTES DE HECHO



PRIMERO.- Por Acuerdo del Tribunal Económico Administrativo Central de 21 de septiembre de 2017 se desestimaron las reclamaciones económico-administrativas deducidas contra los siguientes acuerdos de la Dependencia Regional de Aduanas e Impuestos Especiales de Andalucía, Agencia Estatal de Administración Tributaria: a) 24 de octubre de 2014, por el que se desestima el recurso de reposición interpuesto contra el acuerdo de liquidación de 6 de agosto de 2014, derivado del acta de disconformidad A02-72408945, extendida el 5 de junio de 2014, por el concepto Impuesto Especial sobre Productos Intermedios, ejercicio 2012, limitada a la regularización de las diferencias en menos halladas en el recuento de existencias efectuado por la Administración entre los días 8 y 16 de octubre de 2012 en el establecimiento de la Cooperativa del Campo Virgen de la Caridad, por importe 1.025.283,14 euros; b) 24 de octubre de 2014, por el que se desestima el recurso de reposición interpuesto contra el acuerdo de imposición de sanción de 6 de agosto de 2014, por importe de 537.409,87 euros; c) 24 de octubre de 2014 por el que se desestima el recurso de reposición interpuesto contra el acuerdo de imposición de sanción de 6 de agosto de 2014, por importe de 2.710,12 euros.

Frente a dicho acuerdo la representación procesal de Cooperativa del Campo Virgen de la Caridad interpuso recurso contencioso-administrativo.

Reclamado el expediente a la Administración y siguiendo los trámites legales, se emplazó a la parte recurrente para la formalización de la demanda, lo que verificó mediante escrito que obra en autos, en el que termina solicitando a la Sala que dicte sentencia por la que "se anule, por contraria a Derecho, la resolución dictada por el Tribunal Económico Administrativo central de 21 de septiembre de 2017 -notificada el 9 de octubre del mismo año-, en méritos de la cual se acuerda desestimar las reclamaciones económico-administrativas 00/06780/2014, 00/06784/2014 y 00/06805/2014, interpuestas contra tres acuerdos de la Dependencia Regional de Aduanas e Impuestos Especiales de Andalucía de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, y en su virtud se deje sin efecto tales acuerdos; con imposición de las costas a la Administración demandada".

SEGUNDO.- Emplazada la Abogacía del Estado para que contestara a la demanda, así lo hizo en escrito en el que, tras expresar los hechos y fundamentos de derecho que estimó convenientes, terminó solicitando que se dictara una sentencia por la que "se desestime el recurso, confirmando íntegramente la resolución impugnada, con expresa imposición de costas a la parte recurrente".

A estos efectos la Abogacía del Estado se opone al recurso alegando que la parte actora reitera en la demanda las alegaciones expuestas en vía administrativa; haciendo suyos los razonamientos expuestos por el Tribunal Económico Administrativo Central en la resolución impugnada.

TERCERO.- Habiéndose recibido el recurso a prueba se practicó documental interesada por la parte recurrente, en los extremos admitidos por la Sala, con el resultado que obra en las actuaciones.

CUARTO.- Practicadas las pruebas se dio traslado a las partes para la presentación de conclusiones sucintas acerca de los hechos alegados, las pruebas practicadas y los fundamentos jurídicos en que apoyaron sus pretensiones.

QUINTO.- Concluidas las actuaciones quedaron pendientes de señalamiento para votación y fallo, el cual tuvo lugar el día 18 de febrero de 2020.

Ha sido Ponente el Ilmo. Sr. Magistrado don Juan Carlos Fernández de Aguirre, quien expresa el parecer de la Sala.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Constituye el objeto del presente recurso contencioso administrativo determinar si es o no conforme a Derecho el Acuerdo del Tribunal Económico Administrativo Central de 21 de septiembre de 2017 por el que se desestiman las reclamaciones económico-administrativa deducidas contra los acuerdos de la Dependencia Regional de Aduanas e Impuestos Especiales de Andalucía, Agencia Estatal de Administración Tributaria, de 24 de octubre de 2014 según los términos que han quedado expuestos.

SEGUNDO.- Del acuerdo del Tribunal Económico Administrativo Central aquí impugnado interesa destacar los siguientes extremos:

"... con fecha 5 de junio de 2014, la Dependencia Regional de Aduanas e Impuestos Especiales de Andalucía de la Agencia Estatal de Administración Tributaria efectuó una propuesta de liquidación respecto de la reclamante, mediante acta de disconformidad A02-72408945, relativa al Impuesto Especial sobre Productos Intermedios, ejercicio 2012, limitada a la regularización de las diferencias en menos de 1.720.503,11 litros, halladas en el recuento de productos intermedios en proceso de elaboración en crianza oxidativa efectuado por la Administración entre los días 8 y 16 de octubre de 2012, en el establecimiento..., en la que se proponía la siguiente regularización... -deuda a ingresar: 1.019.393,72 euros;



"... como resultado del recuento, se comprobó la existencia de una diferencia en más de productos intermedios en proceso de elaboración en crianza bajo velo de flor que ascendió a 821.242,01 litros, aplicando el porcentaje reglamentario de pérdidas. Dicha diferencia en más no fue objeto de liquidación, pero sí justificó la notificación al obligado tributario del acuerdo de inicio de un expediente sancionador.

TERCERO.- Disconforme con la decisión del Tribunal Central la representación procesal de Cooperativa del Campo Virgen de la Caridad alega en primer término que el recuento de existencias no se practicó conforme a los usos y prácticas habituales de la Dependencia Regional de Aduanas e Impuestos Especiales, como se ha realizado con otras entidades, no habiéndose incorporado a las actuaciones la metodología empleada en la empresa..., como la actora había interesado, de modo que pudiera haberse comprobado, en su caso, errores en el número de depósitos, barricas, capacidades, etc.

Señala que el acuerdo de liquidación solo contiene datos globales, que es materialmente imposible que la cantidad de vino de crianza bajo velo de flor que se dice que existía se encontrase contenida en los depósitos -deben contenerse en barricas o botes de madera-, que la Cooperativa recurrente no embotella sus vinos ni dispone de planta de embotellado y que el recuento efectuado por la Administración adolece de defectos y errores que vulneran el artículo 51.3 del Reglamento de Impuestos Especiales, pues el recuento debió agruparse por clases de productos, graduaciones alcohólicas, tipos de envase y capacidad de éstos.

Añade que el consentimiento prestado por el presidente de la Cooperativa a los hechos constatados en la diligencia practicada por la Intervención de la Unidad Regional de Inspección de Aduanas e Impuestos Especiales está viciado debido a la ausencia de información suficiente y que dicho consentimiento, además de que no supone una patente de curso para la Administración, solo acreditaba la presencia del presidente en la diligencia practicada, pero no la convalidación de la exactitud del recuento realizado.

Expone que a fecha de la inspección era materialmente imposible que hubiera en bodega 712.150 litros de vinos en depósitos de crianza biológica, o crianza en velo, y que no se acredita que estuvieran, unos en crianza biológica y otros en crianza oxidativa, habiéndose producido errores que confirman que el recuento está viciado de nulidad, y añade que días antes de la inspección una auditoría realizada por el Consejo Regulador puso de manifiesto que únicamente había 23.5000 litros de vinos en depósito en crianza biológica;

La Sala no puede compartir las alegaciones de la recurrente, pues las actuaciones practicadas, en particular el recuento de existencias, se ha efectuado de conformidad con lo dispuesto en el artículo 51 del Real Decreto 165/1995, sin que la alegación referente a los usos y costumbres pueda tenerse en consideración ya que es a la normativa reguladora a la que debe atenerse la actividad inspectora de la Administración.

Constituida la Intervención en las instalaciones de la actora en Sanlúcar de Barrameda, el 16 de octubre de 2012, se practicó diligencia en la que, como resultado de las actuaciones practicadas, se hace constar lo siguiente -entre otros extremos:

Se procede al "control de instalaciones, recuento total de existencias y control de libros reglamentarios;

"Estas actuaciones se iniciaron el día 8 del presente mes del año en curso;

"Se solicitan los libros reglamentarios del CAE objeto de la intervención, presentando tres libros todos ellos debidamente diligenciados por la Oficina Gestora de Cádiz, a saber:

- "Libro de Primeras Materias
- "Libro de Productos Elaborados
- "Libro de Productos en Proceso de Elaboración

"A estos libros se les sacan fotocopias desde el último cierre trimestral hasta el día de la fecha; estas fotocopias son firmadas en conformidad por ambas partes de ser coincidentes con las originales;

"Se procede al recuento de las existencias de este CAE, los productos se encuentran en depósitos de acero, poliéster y cemento y en vasijas de madera de distintas capacidades, tanto las vasijas como los depósitos, resultando:

"En depósitos:

- "1.802.125 litros de producto intermedio de crianza oxidativa;
- "712.150 litros de producto intermedio de crianza biológica;

"En vasijas de madera:

- "233.091 litros de producto intermedio de crianza oxidativa;



- "1.394.045 litros de producto intermedio de crianza biológica;

"Se adjunta a la diligencia plano de las instalaciones, copia del que la Cooperativa aportó en su día a la Oficina Gestora de Cádiz; en el plano se han marcado de color verde los depósitos usados con vinos tranquilos, aunque están asignados al CAE de productos intermedios;

"Se procede con posterioridad a la extracción de muestras de los dos productos, (crianza biológica y crianza oxidativa), con partida de orden A1, A2, A3 y B1, B2 y B3, respectivamente. Estas muestras son metidas en botes de aluminio de un litro de capacidad, siendo firmadas y selladas por ambas partes de ser representativas del total al tratarse de un producto homogéneo;

"La empresa carece de existencias de primeras materias y de productos elaborados en el momento del acto de la intervención.

Ex artículo 107.1 LGT "Las diligencias extendidas en el curso de las actuaciones y los procedimientos tributarios tienen naturaleza de documentos públicos y hacen prueba de los hechos que motiven su formalización, salvo que se acredite lo contrario".

En el presente recurso no se ha practicado actividad probatoria que permita considerar que en los recuentos de existencias la Administración haya incurrido en error o defecto, de modo que permita desvirtuar el resultado de las actuaciones inspectoras, y en defecto de prueba en contrario las alegaciones referentes a la imposibilidad de la existencia en bodega de vinos en depósito de crianza biológica o la falta de acreditación de que unos estuvieran en crianza biológica y otros en crianza oxidativa no pueden tener otro alcance que el de meramente desiderativas. Hubiera sido deseable la práctica de una prueba pericial, pero no ha sido así.

Por otra parte, en la diligencia de 16 de octubre de 2012 se indica con claridad que el presidente de la Cooperativa, presente en las actuaciones, "manifiesta estar conforme con los hechos y circunstancias reflejados en la presente diligencia", al igual que manifestó su conformidad a las fotocopias realizadas de los libros, siendo menester puntualizar que conforme a lo dispuesto en el artículo 107.2 LGT "Los hechos contenidos en las diligencias y aceptados por el obligado tributario objeto del procedimiento, así como sus manifestaciones, se presumen ciertos y sólo podrán rectificarse por éstos mediante prueba de que incurrieron en error de hecho". El obligado tributario es la Cooperativa, pero ésta es representada por su presidente. No puede aceptarse, porque no es lógico ni razonable, ni nada se acredita al respecto, que el consentimiento del presidente de la Cooperativa estuviera viciado debido a la ausencia de información o por no tener conocimiento de la metodología empleada, sin que pueda apreciarse que se haya causado indefensión. El presidente de la Cooperativa se encontraba presente en la práctica de la diligencia voluntariamente, prestando pleno consentimiento y conformidad con las actuaciones practicadas, pudiendo haber alegado disconformidad o desacuerdo con la metodología empleada o las actuaciones practicadas, cosa que no hizo.

Por lo demás, la Sala se atiene a las concretas actuaciones practicadas con independencia de los recuentos o actuaciones que hayan podido realizarse por otros organismos en días anteriores, que no son los mismos que los días en que se efectuó el recuento por los actuarios.

CUARTO.- Plantea la actora que los funcionarios actuantes carecían de competencia para llevar a cabo el recuento pues carecían de la cualidad de Interventores conforme a lo dispuesto en los artículos 46 y 48 de la Ley 38/92.

La Sala estima que ningún fundamento sostiene esta afirmación, por lo demás claramente respondida en el Acuerdo de liquidación del Jefe de la Dependencia Regional Adjunto de Aduanas e Impuestos Especiales de 6 de agosto de 2014, sin que nada haya que añadir o quitar:

"El recuento de existencias se practicó en el curso del procedimiento abierto con número de expediente 2012-41851-00871. En la orden de inclusión del obligado tributario en plan que figura incorporada al expediente y que está firmada por el Inspector Jefe que suscribe el presente acuerdo, se autoriza a los funcionarios con NRP NUM000 y NUM001 a realizar las actuaciones de comprobación e investigación oportunas respecto del contribuyente Cooperativa del Campo Virgen de la Caridad;

"Los funcionarios que realizan el recuento de existencias están adscritos a la unidad de intervención de la que es Jefe el Inspector-actuario firmante del acta, unidad integrada orgánicamente en la Dependencia Regional de Aduanas e Impuestos Especiales de Andalucía, Ceuta y Melilla y a la que corresponde desempeñar servicios de Intervención en la provincia de Cádiz -Real Decreto 319/1982; Resolución de 28 de julio de 1998 de la Presidencia de la Agencia Estatal de Administración Tributaria;

"... queda fehacientemente acreditado que dicho personal del Área Operativa de Vigilancia Aduanera, que se encuentra adscrito a una Unidad Regional de Intervención de IIEE según la legislación vigente, sería competente para el ejercicio de los recuentos realizados.



QUINTO.- Alega, respecto del incumplimiento del artículo 152 del Reglamento de Impuestos Especiales, que con anterioridad a la toma de posesión de la actual Junta Directiva, a fecha 28 de diciembre de 2010, se realizó por la empresa..., encargada entonces de la contabilidad de existencias, una comprobación de existencias a 1 de diciembre de 2010 en la que se descubrió un desajuste contable de 5.255.284 litros correspondientes a vinos tranquilos que habían sido incluidos por error en el Libro de Productos en Proceso de Elaboración de Productos Intermedios, dando como resultado final una diferencia en menos de 1.984.721 litros respecto a lo anotado contablemente en los libros-registros oficiales de aduanas.

Añade que es demostrativo de la trazabilidad de un simple error en el sistema de llevanza de los libros-registros oficiales, en concreto el libro que registra los asientos de los vinos en crianza biológica y crianza oxidativa, al anotar indebidamente en ese libro, donde no correspondía hacerlo, un importante volumen de entrada de vino, que originaba que las existencias contables en dicho libro-registro oficial resultasen abultadas desmesuradamente ya en el año 2010, extremo éste que se arrastraba todavía en el año 2012 cuando se efectúa la inspección por la Inspección de Aduanas.

Manifiesta que las diferencias se producen exclusivamente con los Libros de Registros Oficiales de Impuestos Especiales y no respecto de los órganos de auditoría del Consejo Regulador, y que ha aportado copia de la certificación expedida por dicho organismo referente a las denominaciones Jerez-Xeres-Sherry, Manzanilla Sanlúcar de Barrameda y Vinagre de Jerez relativas a las existencias declaradas a dicho organismo en los cierres trimestrales 30 de septiembre de 2009 y 31 de marzo de 2011.

Alega también que la Administración tenía conocimiento de que en la contabilidad de la sociedad existían desajustes contables que venían de antiguo y que el conocimiento de dichos desajustes desde 2006 produce la prescripción del derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria en 2012.

Tampoco este planteamiento puede prosperar, pues si se detectaron diferencias o irregularidades, debió procederse a la regularización de la contabilidad en los términos previstos en el artículo 15 del Real decreto 1165/95 -"Pérdidas dentro de fábricas y depósitos fiscales"-, sin que, como señala el Tribunal Central en su resolución, "en ningún caso queda probada la trazabilidad de que esas diferencias en menos de 1.984.721 litros, a fecha 1 de diciembre de 2010, sean la causa de, por un lado, unas diferencias en menos de 1.720.503,11 litros de productos intermedios en proceso de elaboración de otras crianzas, y por otro, de unas diferencias en más de 821.242,01 litros de productos intermedios en proceso de elaboración en crianza bajo velo de flor, descubiertas por la intervención durante los días 8 a 16 de octubre de 2012".

De igual forma, la Sala conviene con dicho Tribunal en que "en el ámbito de los Impuestos Especiales el principal medio de prueba es la información contenida en los libros registros oficiales de impuestos especiales y a dicha información debe ceñirse la Administración tributaria para valorar si procede o no regularizar la situación del sujeto pasivo. Dichos libros no contienen la `verdad contable absoluta pero sí que deben constituir el fiel reflejo de las existencias de vino, a efectos de verificar el cumplimiento de las obligaciones relativas a los impuestos especiales". No puede la parte alegar irregularidades o imperfecciones en el recuento realizado por la Administración cuando los errores, inexactitudes, diferencias y equivocaciones derivan o dimanen de su propia conducta.

La Sala estima pertinente puntualizar que la intervención inspectora se fundamenta en las actuaciones realizadas in situ y que lo determinante, como no puede ser de otra manera, son las anotaciones que constan en los libros de registro, con independencia, ya se ha dicho, de las valoraciones o actuaciones realizadas por otros organismo o entidades.

Tampoco se desprende de lo actuado, ni de las alegaciones del recurrente, que la Administración actuara en contra de sus propios actos o que tuviera conocimiento claro y fehaciente de los desajustes contables existentes existente en la entidad. A estos efectos, los artículos 50 y 51 del Real Decreto 1165/95 establecen la obligación de los titulares de los establecimientos de llevar controles contables exhaustivos, debiendo realizar, al menos, un recuento de existencias al finalizar el trimestre natural y regularizar, en su caso, los saldos de las respectivas cuentas el último día de cada trimestre, careciendo de peso específico la afirmación de que la Administración tenía conocimiento de los hechos, ya de antiguo, con base en un cruce de correos.

En el concreto aspecto que examinamos resta considerar que de conformidad con lo dispuesto en el artículo 7.5 de la Ley 38/92 el devengo del impuesto se produce en el momento de producirse las pérdidas, siendo cuando se efectuó el recuento, el 16 de octubre de 2012, cuando se devengó el impuesto, no pudiendo por tanto considerarse la existencia de la prescripción alegada.

SEXTO.- Finalmente, la representación procesal de Cooperativa del Campo Virgen de la Caridad estima de aplicación la compensación de las existencias contables con signo más con las existencias contables con signo menos, pues ni la ley ni el reglamento lo prohíben, y así resulta de la sentencia de la Sala de lo Contencioso



del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía de 20 de marzo de 2001 y de la consulta vinculante V0083-05 de la Dirección General de los Tributos.

Expone que el desajuste de los libros contables trae origen y causa de la actuación de la anterior Junta Directiva de la Cooperativa, que fue sustituida por la actual el 28 de diciembre de 2010, realizándose el traspaso con ausencia de determinados libros oficiales que según los anteriores gestores se había extraviado y mantiene que resulta contrario a Derecho que por unos mismos hechos se instruya por la Administración un procedimiento sancionador y a la par existan dos causas penales, lo que supone una vulneración del principio non bis in idem, y que procedería suspender el procedimiento administrativo.

La sentencia del Tribunal Supremo de 21 de junio de 2012 señala que "... se invoca por la recurrente la existencia de una variación unilateral del criterio de la Administración toda vez que en anteriores recuentos se había procedido `compensando y había mostrado la Administración su aceptación. No es admisible esta pretensión puesto que, tal y como se afirma en el acuerdo de la Dependencia Regional de la AEAT de Castilla La Mancha, la Intervención ha mantenido el mismo criterio en el control de existencias, existiendo, incluso, otros expedientes de regularización con la misma entidad. Téngase en cuenta que la solución de compensación de saldos propuesta por el interesado, implicaría, tal y como con acierto advierte el TEAC, vaciar de contenido el artículo 87 del RIE que establece la obligatoriedad de llevanza de libros de materias primas y productos elaborados con separación por clases y graduación".

En esta línea de razonamiento declara el Tribunal Central que las diferencias en menos no pueden ser automáticamente compensadas con las diferencias en más, precisamente porque ello implicaría vaciar de contenido el referido artículo 87, existiendo obligación de realizar anotaciones contables diferenciando las clases de productos en el ámbito de los productos intermedios. A este respecto, ya se dice en el acuerdo de liquidación que

"Constituye doctrina administrativa firmemente asentada no permitir la compensación de diferencias en más o menos surgidas entre diferentes clases de producto comprendido en el ámbito objetivo de los Impuestos Especiales en general y en el ámbito objetivo de los Impuestos sobre Productos Intermedios en particular;

"En concreto, tratándose de productos intermedios en proceso de elaboración bajo crianza en velo de flor y en proceso de elaboración en otras crianzas deben contabilizarse de forma separada. Esta diferenciación adquiere una relevante importancia a los efectos de aplicar los porcentajes reglamentarios de pérdidas previstos en el artículo 72 A).1 RIIEE;

"Otra manifestación de la necesaria separación entre los procesos de crianza bajo velo de flor y otras crianzas se encuentra en la declaración de operaciones del Impuesto sobre Productos Intermedios, modelo 555, en la cual deben desglosarse separadamente, en el proceso de elaboración, las existencias iniciales, las entradas, salidas, existencias finales y diferencias correspondientes a los productos intermedios en proceso de elaboración bajo crianza velo de flor y en otras crianzas.

En lo atinente a la consulta vinculante V0083-05, la Dirección General de los Tributos considera que no es posible la compensación de las diferencias en más con las diferencias en menos detectadas en un recuento de existencias, aunque podría posibilitarse en los casos en que se acreditase claramente que las pérdidas son debidas a defectos contables. Pero esta circunstancia no es posible en este caso porque además de que se trata de productos diferentes -productos en proceso de crianza oxidativa y productos en proceso de crianza biológica-, no se acredita que las diferencias obedezcan a meros desajustes, errores o anotaciones defectuosas.

Consta en autos actuaciones penales, seguidas en el Juzgado Mixto 1 de Sanlúcar de Barrameda -Diligencias Previas 339/2012- en relación con antiguos miembros de la Junta Directiva de la Cooperativa Virgen de la Caridad, según manifiesta la recurrente, por presuntos delitos contra la Hacienda Pública, delito societario, falsedad y estafa -Providencia del Juzgado de 5 de abril de 2013-, aunque en oficio de 30 de octubre de 2018 la Letrada de la Administración de Justicia del dicho Juzgado informa a la Sala que la causa se instruye por presunto delito de estafa, conforme auto de incoación de 28 de marzo de 2012. Por otra parte, en oficio de la misma Letrada de 27 de septiembre de 2018, se informa a la Sala que las diligencias se encuentra en fase de instrucción.

En sentencia 77/1983 el Tribunal Constitucional señala que "... el principio llamado de `non bis in idem íntimamente unido al principio de legalidad de las infracciones que recoge el artículo 25 CE. El principio `non bis in idem determina una interdicción de la duplicidad de sanciones administrativas y penales respecto de unos mismos hechos, pero conduce también a la imposibilidad de que, cuando el ordenamiento permite una dualidad de procedimientos, y en cada uno de ellos ha de producirse un enjuiciamiento y una calificación de unos mismos hechos, el enjuiciamiento y la calificación que en el plano jurídico puedan producirse, se hagan



con independencia, si resultan de la aplicación de normativas diferentes, pero que no pueda ocurrir lo mismo en lo que se refiere a la apreciación de los hechos, pues es claro que unos mismos hechos no pueden existir y dejar de existir para los órganos del Estado. Consecuencia de lo dicho, puesto en conexión con la regla de la subordinación de la actuación sancionadora de la Administración a la actuación de los Tribunales de justicia es que la primera, como con anterioridad se dijo, no puede actuar mientras no lo hayan hecho los segundos y deba en todo caso respetar, cuando actúe a posteriori, el planteamiento fáctico que aquéllos hayan realizado, pues en otro caso se produce un ejercicio del poder punitivo que traspasa los límites del artículo 25 CE y viola el derecho del ciudadano a ser sancionado sólo en las condiciones estatuidas por dicho precepto".

Por otra parte, ex artículo 32 del Real Decreto 2063/2004, "1. En el supuesto de que la Administración tributaria considere que la conducta del obligado tributario pudiera ser constitutiva del delito tipificado en los artículos 305 o 305 bis del Código Penal, el pase del tanto de culpa a la jurisdicción competente o la remisión del expediente al Ministerio Fiscal producirá las siguientes consecuencias: a) En caso de no haberse iniciado un procedimiento sancionador por los mismos hechos, la Administración tributaria se abstendrá de iniciar el mismo. b) En caso de que dicho procedimiento ya se hubiera iniciado, la Administración tributaria se abstendrá de continuar su tramitación, entendiéndose concluido. c) En caso de haberse impuesto sanción tributaria por los mismos hechos, se suspenderá su ejecución. Estas mismas consecuencias se producirán, cuando la Administración tributaria tenga conocimiento de que se está desarrollando un proceso penal sobre los mismos hechos. Lo dispuesto en este apartado se entenderá sin perjuicio de la posibilidad de iniciar un nuevo procedimiento sancionador o, en su caso, de reanudar la ejecución de la sanción administrativa previamente suspendida, en los casos en que no se hubiera apreciado la existencia de delito, de acuerdo con los hechos que los tribunales hubieran considerado probados. 2. La sentencia condenatoria de la autoridad judicial impedirá la imposición de sanción administrativa por los mismos hechos".

Finalmente, el artículo 180.1 LGT, en la redacción vigente a fecha del auto de incoación -28 de marzo de 2012-, establece que "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".

En el presente caso, la Sala estima que no concurren circunstancias que permitan considerar que exista prejudicialidad penal o que se encuentre en cuestión el principio non bis in ídem, pues no existe identidad de personas, ya que una cosa es el obligado tributario, la Cooperativa del Campo Virgen de la Caridad, y otra los miembros que integran la Junta Directiva, actuales o anteriores, ni tampoco de hechos, pues las actuaciones tributarias practicadas derivan de las diferencias derivadas del recuento de productos intermedios en proceso de elaboración, tratándose de actuaciones efectuadas por la Administración entre el 8 y el 16 de octubre de 2012, cuando resulta que la actual Junta Directiva -actual a efectos de este recurso- comenzó su actividad el 28 de diciembre de 2010, casi dos años antes, de modo que, como se señala en la resolución impugnada, conforme lo dispuesto en el artículo 51 del Real Decreto 1165/95, "la nueva Junta, no sólo tuvo la oportunidad, sino la obligación de realizar un control contable de las existencias al finalizar cada trimestre natural y regularizar, en su caso los saldos, dando cuenta de ello al servicio de intervención, en cumplimiento de lo dispuesto en el artículo 15.2 del Reglamento de Impuestos especiales" -ya citado.

En nuestro caso, se trata de hechos que han dado lugar a una regularización tributaria, referentes a diferencias en más y en menos en los productos que ya se han indicado, mientras que el procedimiento penal viene referido a irregularidades, desajustes y mala gestión de miembros de la anterior Junta Directiva de la Cooperativa, tratándose por tanto de hechos distintos.

Por lo demás, la Sala estima que la resolución impugnada se encuentra correctamente motivada, habiéndose dado en lo esencial respuesta a todas las alegaciones de la interesada, y bastará para considerar que esto es así con remitirse a la mera lectura de la resolución impugnada, en particular, y finalmente, en lo que se refiere a la falta de respuesta de alegaciones que la parte denuncia, pues de los razonamientos expuestos por el Tribunal Central, que la Sala comparte, se desprende una remisión in aliunde, en concreto, entre otras remisiones, al acuerdo de liquidación.

Conforme a cuanto antecede el procede la desestimación del recurso.

SÉPTIMO.- Las costas se imponen a la parte recurrente -ex artículo 139.1 LRJCA.

VISTOS los preceptos citados y demás de general y pertinente aplicación,

FALLAMOS



PRIMERO.- Desestimar el recurso contencioso-administrativo promovido por la representación procesal de Cooperativa del Campo Virgen de la Caridad contra el Acuerdo del Tribunal Económico Administrativo Central de 21 de septiembre de 2017, por ser conforme al ordenamiento jurídico.

SEGUNDO.- Las costas se imponen a la parte recurrente.

La presente sentencia es susceptible de recurso de casación que deberá prepararse ante esta Sala en el plazo de 30 días contados desde el siguiente al de su **notificación**; en el escrito de preparación del recurso deberá acreditarse el cumplimiento de los requisitos establecidos en el artículo 89.2 de la Ley de la Jurisdicción justificando el interés casacional objetivo que presenta.

FONDO DOCUMENTAL CENDOJ