

La vertiente procesal del principio *ne bis in idem*: la posibilidad de dictar un segundo acuerdo sancionador cuando el primero ha sido anulado

(Parte I)

Antonio Cayón Galiardo

Catedrático de Dº Financiero y Tributario
Gabinete de Estudios de la AEDAF

Sumario

1. Introducción
 - 1.1. Delimitación del tema
 - 1.2. Consecuencias de la separación de procedimientos y de funciones administrativas en materia tributaria
 - 1.2.1. La separación del procedimiento sancionador y liquidador.
 - 1.2.2. Las vínculos entre el procedimiento sancionador y los procedimientos revisores
2. Naturaleza del *ne bis in idem*
3. La vigencia del principio en nuestro derecho
 - 3.1. La ausencia de una proclamación expresa y la doctrina del TC en cuanto a su fundamento constitucional
 - 3.2. La doctrina del TEDH y del Derecho de la UE, etc
 - 3.2.1. La proclamación del principio en el Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos
 - 3.2.2. El principio en el ámbito del Convenio Europeo de Derechos Humanos y Libertades Fundamentales
 - 3.2.3. El principio *ne bis in idem* en el ordenamiento comunitario
 - 3.2.4. Algunas conclusiones
 - 3.3. La doctrina del TC
 - 3.3.1. La STC 177/1999
 - 3.3.2. La STC 2/2003

3.3.3. Conclusiones y aspectos críticos

3.4. Las vertientes material y procesal del principio

3.4.1. La vertiente material

3.4.2. La vertiente procesal

1. Introducción

1.1. Delimitación del tema

El principio *ne bis in idem* –o *non bis in idem*– es sabido que, en términos muy generales, consiste en la prohibición de doble sanción por un mismo hecho, estando dirigida por tanto a limitar el ejercicio del *ius puniendi* de los poderes públicos. Pero su contenido es más amplio de lo que acabamos de enunciar pues sus efectos sobre el sistema de sanciones penales, y también administrativas, comprende tanto aquella prohibición –vertiente material del principio– como la de doble persecución hacia un mismo sujeto, por un mismo hecho y con un mismo fundamento –la vertiente procesal–.

De todo este amplísimo contenido nos interesa ahora solamente uno de estos efectos que relaciona el *ius puniendi*, en este caso administrativo, con el ejercicio de la potestad revisora administrativa y también con el control judicial que se despliega sobre ella. En concreto nos vamos a ocupar de la vertiente procedimental del principio *ne bis in idem* en cuya virtud se prohíbe la incoación de un segundo procedimiento sancionador siempre que se cumpla la triple identidad ya mencionada. En esta vertiente encontramos una situación en la cual la anterior prohibición ha de jugar un papel importante. Se trata de los casos en los que la propia Administración, en el ejercicio de su potestad revisora, o bien los tribunales de lo contencioso, han anulado una sanción tributaria, a pesar de lo cual la Administración decide imponer una segunda sanción, diríamos que *en sustitución de la anulada*.

Es decir, el tema nos conduce al examen de la capacidad que se reconoce a la Administración y a los tribunales de justicia para, al anular un acto, ordenar también la posibilidad de dictar otro, esta vez ajustado a la Ley, pues, según acabamos de señalar, no solo la prohibición de *reformatio in peius* ha de ser respetada en esta situación, sino que también lo han de ser las propias exigencias del *ne bis in idem*.

Para situar con todos sus matices el tema señalado, nos hemos visto obligados a hacer un breve examen del principio *ne bis in idem*; de su formulación en nuestro ordenamiento constitucional; de su fundamento y alcance en los tratados internacionales suscritos por España; de sus vertientes material y formal; y, finalmente de su recepción en el ámbito administrativo y tributario.

1.2. Consecuencias de la separación de procedimientos y de funciones administrativas en materia tributaria

El tema tiene, a nuestro juicio, interés porque la doctrina –también la jurisprudencia y las propias leyes– se ha ocupado ampliamente de la separación de la potestad administrativa sancionadora respecto de la potestad de aplicación del tributo, especialmente de la potestad liquidadora, pero no ha ocurrido lo mismo respecto de las relaciones con la potestad revisora, a pesar de que han existido siempre algunos puntos de fricción entre ambas, al contrastar la posición defendida por la Administración con la sustentada por los contribuyentes. Así, vemos que la propia exposición de motivos de la LGT trata de explicar y justificar con cierto detalle la separación de funciones administrativas y de procedimientos –liquidadores y sancionadores–, pero se omite hacerlo cuando se trata de las funciones y procedimientos sancionadores y revisores. Tomemos como ejemplo el de las actas con acuerdo, respecto de las que se dice “*Se establece la regla general del procedimiento separado aunque, en aras de la economía procesal, se exceptiona en los supuestos de actas con acuerdo y en los casos de renuncia del obligado tributario, con el fin de mejorar la seguridad jurídica*”, pero se omite cualquier justificación sobre su efecto más importante, limitándose a señalar que “*En caso de imposición de sanciones, se aplicará una reducción del 50 por ciento sobre el importe de la*

sanción siempre que no se interponga recurso contencioso-administrativo. La liquidación y la sanción no podrán ser objeto de recurso en vía administrativa”.

Veamos algunas consecuencias con incidencia práctica en las que podamos constatar problemas suscitados como efecto de lo anterior.

1.2.1. La separación del procedimiento sancionador y liquidador

La razón de ser de separar los estos dos primeros procedimientos se encuentra en que la función liquidadora es, desde la perspectiva jurídica, ontológicamente distinta a la sancionadora, y que los procedimientos a través de los cuales hayan de ser ejercidas se rigen por principios diversos, pues, tal y como ha reconocido el Tribunal Constitucional, en el ámbito sancionador administrativo rigen los principios constitucionales del proceso penal que no sólo no exige el procedimiento de liquidación, sino que pueden llegar a ser contrapuestos en su esencia (piénsese en el derecho a no declarar, propio del sancionador, y en su antagónico deber de colaborar, propio del liquidador. (Juana Ricardo. “El Procedimiento sancionador tributario como procedimiento separado”).

Ahora bien, sin menosprecio de lo alcanzado con la separación del procedimiento sancionador y liquidador –que no todos los países de nuestra misma cultura jurídica han introducido- lo cierto es que todavía falta por extraer de esta separación la totalidad de consecuencias posibles, pues la vinculación entre ambos, a la que tan aferrada se muestra la Administración, se manifiesta siempre que el ordenamiento deja una laguna en la regulación de las infracciones y sanciones tributarias, la que trata de ser cubierta con apoyo en lo establecido para el ejercicio de las funciones aplicativas, desconociendo la distinta naturaleza de uno y otro procedimiento antes referida. Podremos como ejemplo la forma en que se incorporan y valoran al procedimiento sancionador las pruebas obtenidas en un procedimiento de comprobación –casi siempre las únicas que va a mencionarse en los Acuerdos de imposición de una sanciones-.

A este respecto el artículo 201 de la LGT dispone dos reglas de interés. Por la primera se prevé que *“los datos, pruebas o circunstancias que obren o hayan sido obtenidos en alguno de los procedimientos de aplicación de los tributos regulados en el título III de esta ley y vayan a ser tenidos en cuenta en el procedimiento sancionador deberán incorporarse formalmente al mismo antes de la propuesta de resolución”.* Y la segunda ordena *“Cuando al tiempo de iniciarse el expediente sancionador se encontrasen en poder del órgano competente todos los elementos que permitan formular la propuesta de imposición de sanción, ésta se incorporará al acuerdo de iniciación”.*

Pues bien, en este título III se encuentran normas exclusivamente pensadas para los procedimientos aplicativos en cuanto a la valoración de las pruebas, de forma que la valoración de las mismas ya viene dada en el procedimiento de comprobación previo al sancionador (nos referimos a las reglas de los artículos 105 a 108 de la LGT), sin que exista, en la normalidad de los casos, una verdadera fase instructora en el procedimiento sancionador, olvidando que, por ejemplo, las actas y diligencias de la Inspección, si bien tienen el valor de documentos públicos en el procedimiento de liquidación, en el procedimiento sancionador son una prueba documental más, sujeta a las reglas sobre libre valoración de la prueba. Así lo reconoció el propio TC en una sentencia –STC 76/1990- fuertemente criticada por su escaso garantismo, cuando dijo *“el acta de inspección contiene la constatación de unos hechos de los cuales se infiere una “notitia criminis” suficiente para la apertura de un proceso penal (o procedimiento sancionador, ha de entenderse), dentro del cual y en la fase de juicio oral tendrá el valor probatorio como prueba documental que el Juez penal libremente aprecie, con respecto a todos los derechos reconocidos por el art. 24 CE”* (Juana Ricardo “El Procedimiento sancionador tributario como procedimiento separado”).

Es prueba también de lo anterior, la Resolución del TEAC (Vocalía 5ª) nº 00/4635/2008, de 1 de diciembre de 2008, en la cual se resuelve un caso en el cual la Inspección, anulada una liquidación y dictada otra en sustitución de la primera pero en el curso de una actuación en la que no se habían descubierto ni aportado nuevas pruebas, se pretendió la utilización de las obtenidas en el procedimiento anulado para incoar un procedimiento sancionador. Al efecto declara el TEAC que *“a efectos sancionadores sólo pueden ser incluidos en la instrucción del procedimiento sancionador consecuencia de esta última comprobación, los hechos o infracciones nuevos que se pongan de manifiesto en éste, pero no aquellos que al iniciarse éste ya hubieran sido puestos de manifiesto en otro procedimiento de comprobación, ya que será de este procedimiento del que deba derivarse el correspondiente expediente sancionador. A lo largo de todo el articulado del Reglamento sancionador se pone de manifiesto (salvo el supuesto de renuncia de tramitación separada) la exigencia de que todo procedimiento sancionador trae su causa de un previo procedimiento de comprobación tributaria en el cual se constate la existencia de hechos susceptibles de ser calificados como infracción tributaria”*.

1.2.2. Las vínculos entre el procedimiento sancionador y los procedimientos revisores

Aunque, como decíamos, la separación del procedimiento sancionador y liquidador ha sido la cuestión más estudiada, por la cantidad de conflictos que ha suscitado, cuando nos remitimos a los que han aparecido en el ámbito de las relaciones entre las sanciones y la potestad revisora, veremos que no han sido menores, si bien aquí las medidas legislativas introducidas han generado menos conflictividad por la razón esencial de que muchas de estas medidas se han encaminado a reducir el importe de las sanciones a cambio de la renuncia del contribuyente a su impugnación, sin olvidar que la lenta aplicación de los principios informadores del derecho penal al ámbito de las sanciones tributarias ha sido un camino que todavía está lleno de dificultades, como tratamos de poner de manifiesto en este trabajo.

Así, en este orden de cuestiones, el problema relativo a la ejecución de las sanciones antes de haber adquirido firmeza, que se había resuelto en el ámbito administrativo general declarando su imposibilidad hasta que se hubiese agotado la vía administrativa (art. 138.2 de la Ley 30/1992), en materia tributaria enfrentó a la Administración, que defendía supeditar su suspensión hasta la prestación de garantías, frente a quienes sostuvieron que las sanciones no eran ejecutivas hasta su firmeza en la vía administrativa. Este debate que, zanjó la Ley 1/1998 de Derechos y Garantías del Contribuyente al declarar la suspensión automática, sin necesidad de garantías, de las sanciones impugnadas en vía económico-administrativa (en paralelo a los principios que informan el derecho penal), abrió otro consistente en si se podrían exigir intereses de demora en el caso de en que la reclamación fuera finalmente desestimada, o no. A su vez, este debate se hubo de resolver por STS de 18 septiembre 2001 (recurso de casación en interés de la Ley) en el que se reconoció que las sanciones, al carecer de carácter ejecutivo, no devengaban intereses de demora.

Ahora bien, donde la sanción tributaria se ha enfrentado a los procedimientos revisores con mejores resultados para la gestión tributaria y para la recaudación ha sido allí donde se han establecido reducciones del importe de las sanciones cuando el contribuyente se aquietase a las actuaciones administrativas dejando sus actos firmes y consentidos, así como en los casos en los que también se fijaban rebajas por el hecho de realizar el pago en los plazos reglamentarios, pero a cambio de no cuestionar la legalidad del acto del que la sanción tomaba su causa. En particular, encontramos estas situaciones en los casos de las actas de conformidad, en las actas con acuerdo y en la reducción de las sanciones por pronto pago.

En los casos en los que el contribuyente presta su adhesión al contenido de las actas firmándola en conformidad, la reducción de la sanción se ofrece por la Ley al contribuyente a cambio de dificultar su impugnación y su anulación, a pesar de que la dicción literal de la Ley solo menciona la no impugnación de la liquidación. A esta conclusión llegamos porque la vinculación de la sanción a la liquidación es la de la causa al efecto, y se demuestra claramente en el supuesto en el que tratamos de impugnar una sanción –habiendo dejado consentida la liquidación–, pero lo hacemos por motivos que afectan a la propia liquidación junto con otros que se refieren solamente a la sanción. En este caso, obtener una anulación de la sanción porque el acto de liquidación es contrario a la Ley, cuando ha quedado firme para no perder la reducción de la sanción, es una incongruencia material y procedimental en Derecho, evidenciándose una contradicción al mantener viva una liquidación contraria a Derecho, aunque tal contradicción pueda explicarse porque la seguridad jurídica prevalece sobre el vicio en que incurrió la liquidación (seguridad jurídica que mantiene el acto contrario a Derecho a pesar del vicio cometido por cuanto no fue atacado en los plazos propios de los recursos ordinarios). Ahora bien, a esta situación, que ya nos parece insatisfactoria, solamente llegaríamos en el caso en que el órgano que ha de resolver el recurso contra la sanción entienda que es posible anularla examinando un vicio que exclusivamente afecta a la liquidación; vicio que debería ser examinado en relación con el acto que lo padece y no mediante un juicio en el vacío, que carece de consecuencias para el acto ilegal; juicio que, si bien indirectamente afecta a la sanción, recae verdaderamente sobre la legalidad de la liquidación, y que incluso puede ser declarado por un órgano jurisdiccional distinto de que sería competente si se hubiese impugnado la propia liquidación (pensemos en que las distintas cuantías de la liquidación y la sanción pueden provocar que exista o no la posibilidad de alzas en vía administrativa –recurso al TEAC– y que por ello se acceda a un TSJ o a la AN).

De otra parte, la incoherencia señalada se agrava cuando el vicio en que incurrió la liquidación que se esgrime como motivo del recurso contra la sanción es una ilegalidad cualificada, de manera que sería posible interponer contra la liquidación alguno de los recursos extraordinarios de revisión (v.g. nulidad de Pleno Derecho) que no están sujetos a los más breves plazos que rigen para las reclamaciones ordinarias pues ante la gravedad de estas ilegalidades la Ley no los protege en aras del principio de seguridad jurídica. En este caso hemos de resolver si, una vez declarado el vicio en un recurso contra la sanción, se debe anular también la liquidación ya que es el acto realmente viciado, pero surgiendo entonces la duda sobre el mantenimiento de la reducción de la sanción, o si debe entenderse que, al haberse atacado la liquidación, el contribuyente debe perder dicha reducción. Y esta duda se alza porque la anulación de la liquidación (v.g. por un vicio de nulidad de Pleno Derecho), aunque se hubiera producido a instancia del contribuyente, tal acción debiera haberse iniciado de oficio en todo caso, ya que la propia Administración, que es quien ha declarado la existencia de un vicio de tal magnitud, no debiera permanecer inactiva.

En resumen, la ley ha creado unas dependencias entre la liquidación, la sanción y la reclamación que, siendo quizá cómodas para la gestión de los tributos, afectan a valores jurídicos y a derechos fundamentales que exigen a nuestro entender la búsqueda de una solución distinta de la actual. Nos referimos a principios como el de seguridad jurídica, de sujeción de la Administración a la Ley, etc., y a derechos como es la tutela judicial, pues la STC 76/1990 que resolvió esta cuestión salvando la constitucionalidad de la reducción automática de las sanciones en caso de conformidad con el argumento de que la prestación de conformidad no impedía que se pudieran posteriormente ejercitar las acciones de impugnación, aunque dejando de operar la reducción de la cuantía de la sanción, carece, a nuestro entender, de una base argumental sólida y convincente, más aún cuando han transcurrido ya más de tres décadas desde que se dictó.

Y otro tanto puede decirse de las actas con acuerdo cuando la pérdida de la reducción de las sanciones, lograda con la firma del acta y pérdida con su impugnación, se justifica en una especie de ruptura del acuerdo que motivó la propia emisión del acta, pero sin atender a otros criterios orientados a defender la subordinación de la Administración a la Ley, o que tuviesen en cuenta que, si observamos los presupuestos de hecho habilitantes para la firma de un acta con acuerdo, nos encontramos con que lo inexplicable es que se puedan imponer sanciones en aquellos casos. Al respecto hemos expuesto nuestra opinión en esta misma revista cuando escribíamos: *"Si nos centramos en el examen de los presupuestos habilitantes de estas actas, la primera observación sobre su contenido la encontramos en la exposición de motivos de la Ley cuando nos advierte que <Las actas con acuerdo están previstas para supuestos de especial dificultad en la aplicación de la norma al caso concreto o para la estimación o valoración de elementos de la obligación tributaria de incierta cuantificación>. De ahí que la doctrina, siguiendo a Ferreiro Lapatza, haya afirmado que se trata de situaciones de duda o incertidumbre que no puede ser vencida con la diligencia normalmente desarrollada en una actuación inspectora"* ("El presupuesto habilitante de las actas con acuerdo" en Revista Técnica Tributaria, nº 67, 2004).

2. Naturaleza del *ne bis in idem*

Nos dicen las SSTC 2/2003, de 16 de enero, y 48/2007, de 12 de marzo que *"... el principio non bis in idem integra el derecho fundamental al principio de legalidad en materia penal y sancionadora (artículo 25.1 CE) a pesar de su falta de mención expresa en dicho precepto constitucional, dada su conexión con las garantías de tipicidad y de legalidad de las infracciones."*

Es decir, en muy pocas líneas se nos dice que es un *principio* y un *derecho fundamental* y que tal carácter se obtiene por su *conexión con los principios constitucionales de tipicidad y legalidad*, recogidos también en el mismo art. 25. Lo que no impide que, como veremos posteriormente, existan aspectos de la prohibición que puedan tener fundamentos constitucionales distintos, especialmente en el artículo 24 CE.

Pues bien, el tema que ahora hemos de afrontar no es otro que el de decidir si se trata de un principio o de un derecho y, en todo caso, sobre su carácter constitucional.

A nuestro entender el non bis in idem es una prohibición, según hemos visto, dirigida a la Ley y a sus aplicadores que tiene un contenido amplio cuyo desarrollo se encomienda al legislador ordinario, quien dispone de un cierto margen de apreciación en la concreción de sus contenidos, dentro del respeto a sus aspectos fundamentales. Ahora bien, al ciudadano se le atribuye un derecho frente a la Ley y sus aplicadores cuando se traspasen los distintos límites que, en cada caso, deben ser respetados. Cuando los límites vulnerados sean de índole constitucional tal derecho podrá ser protegido con las técnicas propias de tutela de los derechos fundamentales, como serían el recurso de amparo y los establecidos en la ley de Protección de los Derechos Fundamentales; y cuando su vulneración se refiera a otros aspectos fijados en las leyes ordinarias, su tutela habría de lograrse por las vías ordinarias, sean penales o contencioso-administrativas.

Ahora bien, en todo caso, siempre que la vulneración se produzca sobre uno de sus aspectos esenciales –dos sanciones que se acumulen por el mismo hecho o dos procedimientos desarrollados hacia un mismo sujeto por un mismo hecho y fundamento– dado que se afectan derechos de los comprendidos en el Título primero y en el Capítulo segundo de la CE, estaremos ante la posibilidad de instar el recurso de amparo (Art. 53.2 CE *Cualquier ciudadano podrá recabar la tutela de las libertades y derechos reconocidos en el artículo 14 y la Sección primera*

del Capítulo segundo ante los Tribunales ordinarios por un procedimiento basado en los principios de preferencia y sumariedad y, en su caso, a través del recurso de amparo ante el Tribunal Constitucional).

Consecuentemente con lo anterior, los vicios en que incurrirían los actos de la Administración contrarios a esos derechos fundamentales, se calificarían como vicios de nulidad de pleno derecho, siendo de aplicación en estos casos para proceder a su anulación, a los procedimientos previstos en el artículo 47 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas, así como en el artículo 217 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria que dispone:

Artículo 217. Declaración de nulidad de pleno derecho.

1. *Podrá declararse la nulidad de pleno derecho de los actos dictados en materia tributaria, así como de las resoluciones de los órganos económico-administrativos, que hayan puesto fin a la vía administrativa o que no hayan sido recurridos en plazo, en los siguientes supuestos:*

- a) *Que lesionen los derechos y libertades susceptibles de amparo constitucional.*

De otra parte, no podemos dejar de constatar que el perfil del derecho al non bis in idem no es nítido, sino que ha sido el TC quien le ha dado distintas configuraciones a lo largo de los años, y que tal perfil tampoco es preciso si nos fijamos en las declaraciones internacionales que lo han acogido en diferentes tratados. Esto nos conduce a una importante dificultad, la de determinar cuándo nos encontramos ante una lesión del derecho que pueda expulsarse por los medios existentes para proteger su contenido constitucional y cuando se trata de una lesión de legalidad ordinaria. Es más, en el ámbito administrativo sancionador –tributario, en nuestro caso– su reconocimiento constitucional ha sido tardío y el margen de libre apreciación ante el que se considera situado el legislador es bien amplio, lo que no puede significar que la doctrina y la jurisprudencia no hayan de realizar un importante esfuerzo por evitar que se acabe por desnaturalizar un derecho fundamental dejándolo reducido a una mera declaración de intenciones.

Esto es una exigencia que se desprende de la función que cumple el non bis in idem en e conjunto de garantías del ciudadano o contribuyente frente al ius puniendi del Estado, pues es un derecho que, junto a los que le asisten en el procedimiento sancionador (procedimiento separado; a ser informado de la acusación; de la tramitación y del responsable de la misma; a efectuar alegaciones y a aportar y a proponer pruebas; a una resolución expresa, dictada en plazo, motivada y congruente, etc.) se sitúa por algunos autores entre los que cobran virtualidad una vez finalizado el procedimiento sancionador: derecho a la impugnación de la resolución sancionadora; a la suspensión de la sanción hasta su firmeza; al respeto a la prohibición de la reformatio in peius, y al non bis in idem. (Miguel Ángel Sánchez Huete “Derechos y garantías del imputado en el procedimiento sancionador tributario” Revista Técnica Tributaria, nº 64. 2004).

3. La vigencia del principio en nuestro derecho

3.1. La ausencia de una proclamación expresa y la doctrina del TC en cuanto a su fundamento constitucional

Según toda la doctrina penalista y como reconocen las SSTC 2/2003, de 16 de enero, y 48/2007, de 12 de marzo, el constituyente tuvo la intención de incluir el principio-derecho al ne bis in idem en el artículo 25.1 de la CE,

si bien, a la hora de redactar el texto del articulado se omitió toda referencia al mismo. Este hecho provocó y favoreció que el TC, con la finalidad de configurarlo como un derecho fundamental, vinculara el *non bis in idem*, no constitucionalizado, al principio de legalidad sancionadora quedando así anclado al citado precepto y convertido en un derecho fundamental del acusado en el Derecho penal y en el administrativo sancionador, y, por ello, susceptible de ser protegido mediante el recurso de amparo.

En todo caso, dado que existen aspectos de este derecho fundamental que se sitúan al margen de su núcleo esencial, ha correspondido al legislador ordinario el desarrollo de los mismos, como lo refleja el CP, la LRJPAC y la LGT Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público.

Esta última, dispone:

Artículo 31. Concurrencia de sanciones.

1. *No podrán sancionarse los hechos que lo hayan sido penal o administrativamente, en los casos en que se aprecie identidad del sujeto, hecho y fundamento.*
2. *Cuando un órgano de la Unión Europea hubiera impuesto una sanción por los mismos hechos, y siempre que no concurra la identidad de sujeto y fundamento, el órgano competente para resolver deberá tenerla en cuenta a efectos de graduar la que, en su caso, deba imponer, pudiendo minorarla, sin perjuicio de declarar la comisión de la infracción.*

Como puede apreciarse, el nuevo texto ha venido a añadir un apartado segundo a la disposición contenida en el artículo 133 de la Ley 30/1992 con la intención de extender al ámbito de las sanciones impuestas por los órganos de la Unión Europea.

Por su parte, en el ámbito tributario se ha dividido en dos bloques la regulación de la materia de una parte, el artículo 180, en el que se regula el problema de la doble infracción en el mismo orden tributario; y en segundo lugar, los artículos 250 y siguientes, en donde se han regulado los problemas de la doble sanción, penal y tributaria. Ahora nos interesa exclusivamente el primero de los aspectos señalados, respecto de los que ordena la LGT:

Artículo 180. Principio de no concurrencia de sanciones tributarias.

1. *Una misma acción u omisión que deba aplicarse como criterio de graduación de una infracción o como circunstancia que determine la calificación de una infracción como grave o muy grave no podrá ser sancionada como infracción independiente.*
2. *La realización de varias acciones u omisiones constitutivas de varias infracciones posibilitará la imposición de las sanciones que procedan por todas ellas.*

Entre otros supuestos, la sanción derivada de la comisión de la infracción prevista en el artículo 191 de esta Ley será compatible con la que proceda, en su caso, por la aplicación de los artículos 194 y 195 de esta Ley.

Asimismo, la sanción derivada de la comisión de la infracción prevista en el artículo 198 de esta Ley será compatible con las que procedan, en su caso, por la aplicación de los artículos 199 y 203 de esta Ley.

Ahora bien, a pesar de que se haya incorporado este principio a la legislación vigente y dado que no su regulación no se agota en estas normas, su verdadero alcance y contenido solo es posible conocerlo acudiendo principalmente a la doctrina que ha establecido el TEDH así como al Derecho de la Unión Europea y a la doctrina del TJUE pues nuestro TC se ha inspirado indudablemente en ellos, si bien, como veremos, sin ajustarse plenamente a sus declaraciones.

3.2. La doctrina del TEDH y del Derecho de la UE, etc.

Es sabido que el artículo 10.2 de la Constitución dispone que:

2. *Las normas relativas a los derechos fundamentales y a las libertades que la Constitución reconoce se interpretarán de conformidad con la Declaración Universal de Derechos Humanos y los tratados y acuerdos internacionales sobre las mismas materias ratificados por España.*

Pues bien, como expondremos, de la doctrina del TEDH se van a desprender, en relación con el principio ne bis in idem, cuestiones y matices tan importantes como es el reconocimiento de su naturaleza como derecho fundamental; la existencia de una vertiente material y otra procesal; su extensión a las sanciones administrativas; etc. Y respecto del ordenamiento comunitario, además de que el TJUE lo ha acogido en cuanto forma parte de los principios y derechos normalmente reconocidos en las constituciones de los Estados, finalmente ha sido incorporado a la Carta Europea de derechos humanos, entre otros textos jurídicos comunitarios.

A continuación exponemos un breve resumen de la cuestión.

3.2.1. La proclamación del principio en el Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos

El primer texto internacional significativo en el que se encuentra reconocido este derecho es el art. 14.7 del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos (Nueva Cork, 19 de diciembre de 1966) que, ratificado por España (Boletín Oficial del Estado de 30 de abril de 1977), dispone:

«Nadie puede ser procesado o penado de nuevo por una infracción por la cual ya ha sido definitivamente absuelto o condenado de acuerdo con la ley y el procedimiento penal de cada país.»

Como puede apreciarse, en este breve texto se reconocen las dos vertientes del principio (material –nadie puede ser sancionado- y formal –nadie puede ser juzgado o procesado-), si bien, como ha reconocido el Comité de Derechos Humanos, en el citado artículo se recoge un derecho que sólo es aplicable a nivel interno por cada Estado.

3.2.2. El principio en el ámbito del Convenio Europeo de Derechos Humanos y Libertades Fundamentales

En el articulado inicial del CEDH no se recogía el principio ne bis in idem, si bien, con la finalidad de adecuarlo a otros tratados internacionales, se aprobaría el Protocolo adicional número 7 mediante el que se producía, en su artículo 4, su reconocimiento expreso en los siguientes términos:

- «1. Nadie podrá ser procesado o castigado penalmente por las jurisdicciones del mismo Estado por una infracción por la que hubiera sido absuelto o condenado por sentencia firme conforme a la Ley y al procedimiento penal de ese Estado.
2. Lo dispuesto en el párrafo anterior no obsta a la reapertura del proceso, conforme a la Ley y al procedimiento penal del Estado interesado, en caso de que hechos nuevos o revelaciones nuevas o un vicio esencial en ese procedimiento pudieran afectar a la sentencia dictada
3. No se autoriza excepción alguna al presente artículo en virtud del artículo 15 del Convenio.»

Hemos de advertir que, el protocolo nº 7, no ha sido ratificado por España hasta octubre de 2009, aunque lo firmase el 22 de noviembre de 1984.

A pesar de que el reconocimiento que hace el CEDH tiene menor extensión que el derivado del Pacto Internacional, ha correspondido al Tribunal Europeo de Derechos Humanos fijar su alcance definitivo. Al respecto nos interesa destacar los siguientes matices y vertientes que encontramos en las numerosas sentencias dictadas en la materia.

3.2.2.1. La extensión del principio al orden administrativo sancionador

Este efecto es consecuencia de que el TEDH utiliza un concepto material de infracción y sanción penal, tanto para proyectar las garantías derivadas del proceso justo como para aplicar el derecho fundamental a no padecer bis in idem (sentencia de 6 de febrero de 2013, Akerberg Fransson. Asunto C- 617/10 sobre compatibilidad de recargos fiscales y sanciones penales), razón por la cual nuestro TC ha procedido también a su extensión al ámbito de las sanciones administrativas, pero, como veremos, con alguna importante restricción.

Es decir, la doctrina del TEDH se aplica tanto a la existencia de una duplicidad de sanciones penales o administrativas entre sí, como cuando ese mismo hecho motiva la doble imposición de una sanción administrativa y de otra condena penal (SSTEDH de 21 de febrero de 1984, dictada en el caso Öztürk; de 29 de mayo de 2001, caso Franz Fischer c. Austria; de 6 de junio de 2002, caso Sallen c. Austria), pues el concepto material de sanción desborda el ámbito de las sanciones que se han de imponer exclusivamente por los tribunales de justicia penal.

3.2.2.2. La fijación del contenido de los presupuestos para el reconocimiento del derecho fundamental

Siendo el presupuesto para la aplicación de ne bis in idem que se haya producido la triple identidad –de hecho, de sujeto y de fundamento–, respecto de la identidad de hechos el TDDH ha aceptado que se entienda producida cuando su autor realice varias acciones distintas aunque susceptibles de ser calificadas como delitos independientes –concurso real–, excluyendo de su ámbito situaciones en las que se produce un concurso de normas (importación ilegal de drogas cuando, a la vez, su tenencia constituye un delito contra la salud pública (STEDH de 14 de septiembre de 1997)).

3.2.2.3. La vulneración del derecho se produce por la segunda sanción que se aplica

Según la doctrina del Tribunal, sea esta penal o sea administrativa, la sanción que se impone en segundo lugar es la que ha de ser anulada. Es decir, no existe un reconocimiento de la prioridad de las sanciones impuestas por la justicia penal respecto de las administrativas, sino que se considera que la que vulnera el derecho es la impuesta en segundo lugar.

Expuestas estas tres cuestiones, podremos posteriormente verificar cómo el TC no siempre se ha ajustado a la doctrina del TEDH, si bien, como ya hemos advertido, el Protocolo nº 7 al CEDH no ha sido ratificado por España hasta octubre de 2009.

3.2.3. El principio *ne bis in idem* en el ordenamiento comunitario

El ordenamiento comunitario es el ámbito donde se están produciendo los mayores avances en el reconocimiento internacional de este principio y más concretamente, en el ámbito penal y en relación con el principio de reconocimiento mutuo de sentencias y decisiones judiciales y de confianza recíproca, pues ambos principios deben permitir que las autoridades de un Estado acepten como equivalentes a las propias decisiones las procedentes de otros Estados a pesar de las diferencias que puedan existir entre sus ordenamientos jurídicos. Por ello, siendo constantes los avances en el proceso de cooperación judicial en que están inmersos los Estados miembros, el citado principio –*ne bis in idem*– se encuentra en una constante evolución, por lo que nos limitaremos a señalar los textos más relevantes en los que ha tenido plasmación y adquirido vigencia.

A este efecto debe destacarse en primer lugar el Convenio de Aplicación del Acuerdo de Schengen (CAAS), de 19 de junio de 1990, firmado por España el 30 de julio de 1993, en cuyo art. 54 se dispone:

Una persona que haya sido juzgada en sentencia firme por una Parte contratante no podrá ser perseguida por los mismos hechos por otra Parte contratante, siempre que, en caso de condena, se haya ejecutado la sanción, se esté ejecutando o no pueda ejecutarse ya según la legislación de la Parte contratante donde haya tenido lugar la condena.

Claramente vemos que se trata de una disposición con clara vocación internacional, cuya finalidad es evitar que una persona, al ejercer su derecho a la libre circulación dentro de la Unión, se vea perseguida y sancionada por los mismos hechos en el territorio de varios Estados miembros.

Por otra parte, además del Convenio de 25 de mayo de 1987 entre Estados miembros de la Unión, sobre la prohibición de la doble persecución penal *non bis in idem* (firmado entre Alemania, Dinamarca, Francia, Italia, Países Bajos, Austria, Irlanda y Portugal), y en segundo término, destacaremos la Carta de Derechos Fundamentales de la UE, de 10 de diciembre de 2000, en la que se ha recogido también el *ne bis in idem* ordenando:

Nadie podrá ser juzgado o condenado penalmente por una infracción respecto de la cual ya haya sido absuelto o condenado en la Unión mediante sentencia penal firme conforme a la ley.

Es decir, un amplio reconocimiento del derecho, si bien en sus términos estrictos se limita al ámbito penal y con exigencia de ciertos requisitos sin los cuales no sería posible entender vulnerado el derecho fundamental.

Por su parte, el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas ha dictado hace ya algunos años algunas sentencias que se han estimado por la doctrina relevantes y decisivas en orden al reconocimiento de la efectividad de este derecho fundamental: nos referimos a las sentencias de 11 de febrero de 2003 en los asuntos acumulados Gözütok y Brügghe y a la de 10 de marzo de 2005 dictada en el asunto Miraglia. Sentencias que se han visto seguidas por otras posteriores en las que también se tutela y protege el derecho que comentamos.

3.2.4. Algunas conclusiones

Como pone de relieve Isidoro Blanco Cordero –(El principio ne bis in idem en la Unió Europea [Comentario a la sentencia del Tribunal de Justicia (Sala 5.ª) de 10 de marzo de 2005 en el Asunto C-469/2003: Asunto *Miraglia*])– el reconocimiento de este derecho ha encontrado, a la hora de ser aplicado a casos concretos, obstáculos de naturaleza jurídica no pequeños, debiendo señalarse, entre otros, los siguientes: así, en cuanto a la delimitación de cuándo nos encontramos ante el “idem”, los textos jurídicos donde se reconoce el derecho, y, en consecuencia también en su interpretación, han permitido que se dude sobre su aplicación cuando se trata de unos mismos hechos –una *misma conducta* que pueda conllevar dos sanciones–, o bien cuando se trate de una superposición de dos calificaciones jurídicas –haciendo hincapié en el carácter de *infracción* que dos normas atribuyen a un hecho–. Igualmente, tampoco ha sido pacífica la interpretación del término “sentencia firme” –requisito exigido para entender producida una primera sanción– ya que en algunos ordenamientos un proceso penal puede terminar o, mejor, no llegar a iniciarse por decisión del fiscal que puede dejar de realizar averiguaciones, etc.

Por otra parte, tampoco existe unidad de criterio a la hora de delimitar cuándo se han impuesto dos sanciones, pues en unos casos se ha considerado suficiente que el primer procedimiento sancionador haya finalizado con una resolución absolutoria, de modo que el derecho fundamental que estos textos recogen incluye el derecho a no ser sometido a un doble procedimiento punitivo y no solo a no padecer una doble sanción (Mercedes Pérez Manzano “Reflexiones sobre el derecho fundamenta a no padecer bis in idem al hilo de la STC 2/2003, de 16 de enero”).

3.3. La doctrina del TC

Aunque, según vimos, el derecho fundamental no se encuentra recogido expresamente en la CE, ha sido el TC quien, desde la sentencia 2/1981, de 30 de enero, ha ido perfilando su contenido partiendo de su anclaje o fundamentación en el artículo 25 de nuestro texto fundamental.

A este efecto, dos sentencias han sido fundamentales por cuanto se ha fijado en ellas el contenido del principio y, asimismo, ha quedado reflejado un giro casi copernicano en la posición sostenida por el TC: nos referimos a la sentencia 177/1999 y a la sentencia 2/2003.

3.3.1. La STC 177/1999

En lo más esencial, la sentencia 177/1999 ha entendido que el derecho al ne bis in idem es “*un derecho fundamental del ciudadano frente a la decisión de un poder público de castigarlo por unos hechos que ya fueron objeto de sanción, como consecuencia del anterior ejercicio del ius puniendi del Estado*”. Ahora bien, esta manifestación confiere al aspecto procesal del principio –que enseguida examinaremos– un carácter puramente auxiliar respecto de su vertiente material.

En concreto, nos dice el TC que *"Irrogada una sanción, sea ésta de índole penal o administrativa, no cabe, sin vulnerar el mencionado derecho fundamental, superponer o adicionar otra distinta, siempre que concurren las tan repetidas identidades de sujeto, hechos y fundamento"* (FJ 4º). De este modo se otorga prevalencia a la sanción que haya sido dictada en primer lugar sin tener en consideración la posición constitucional del órgano o del poder estatal – Juez o Administración- que la haya impuesto, provocando, por ejemplo, que la prioridad de la sanción penal o administrativa dependa de un criterio aleatorio, y que, castigado un hecho como infracción administrativa, quede excluida la posibilidad de verificar si el mismo hecho realiza también los elementos de un delito.

Así pues, el primer efecto importante de la STC es que, a los efectos de la aplicación del principio non bis in idem, resulta un dato irrelevante cuál haya sido la primera autoridad, penal o administrativa, que impuso la sanción, pues, impuesta una infracción, ya no puede volver a ser sancionado el mismo hecho por parte de otro poder público ni puede producirse la incoación de otro procedimiento, siempre que se constate la triple identidad de hecho, sujeto y fundamento. Ello con independencia de que se exigiese la responsabilidad civil, penal o disciplinaria que procediera por su irregular actuación al responsable de no haber suspendido el procedimiento administrativo sancionador.

Por esta razón, los votos particulares de los magistrados Sr. CRUZ VILLALÓN y Sra. CASAS BAAMONDE dirigieron sus críticas al efecto que producía el criterio de la mayoría de invertir el orden de las relaciones entre Poder Judicial y las distintas Administraciones con capacidad sancionadora, pues *"la solución de dar preferencia a la primera sanción que deviene firme, aun cuando sea administrativa, en vez de dar preferencia a la sanción penal pronunciada por un Tribunal después de un proceso con todas las garantías, es una solución ajena a la norma constitucional"*.

De otra parte, respecto de la propia competencia del TC en cuanto al examen y verificación de la concurrencia de la "triple identidad" - hechos, sujetos y fundamentos- la sentencia considera que la declaración efectuada por los órganos judiciales penales no puede ser cuestionada por el Tribunal Constitucional, renunciando así a controlar si se ha vulnerado el principio o derecho en uno de sus aspectos esenciales: el de los presupuestos de hecho que están en la base de su vulneración.

En el caso que se juzga en esta sentencia, un Juzgado, ate el hecho de una doble sanción, había dado preferencia a la actuación judicial respecto de la administrativa, a pesar de que ésta había sido impuesta con anterioridad a la primera al no paralizarse el procedimiento, si bien el juez imputó al pago de la multa penal la cantidad antes satisfecha en vía administrativa.

La sentencia del juzgado fue recurrida ante la Audiencia Provincial de Barcelona que confirmó íntegramente la sentencia recurrida dando así lugar al recurso de amparo núm. 3657/1994, en el cual, el TC concedió el amparo estimando existente la infracción del principio que comentamos.

3.3.2. La STC 2/2003

La sentencia de 16 de enero de 2003 (2/2003) va a realizar un importante cambio de criterio respecto de las precedentes que habían seguido los fijados en la 177/1999, y va, también, a introducir aspectos que no habían sido considerados hasta ese momento y que vienen a relacionarla con la doctrina del TEDH a la que ya hemos hecho referencia.

Se ha dicho de ella que *“es especialmente significativa porque constituye el primer intento de delimitación de los derechos fundamentales a no padecer doble sanción y doble procedimiento punitivo por los mismos hechos con el mismo fundamento”* (Mercedes Pérez Manzano. Reflexiones sobre el Derecho fundamental a no padecer bin in idem. Al hilo de la STC 2/2003 de 16 de enero) y, efectivamente, son varios los aspectos en los que se concreta la importancia de la sentencia que comentamos y que vamos a resumir a continuación.

3.3.2.1. La extensión del derecho al ne bis in idem al orden administrativo sancionador

La primera idea esencial en esta sentencia va a consistir en que la prohibición de doble proceso no sólo alcanza al procedimiento penal, sino también a la concurrencia de un proceso penal y un procedimiento administrativo sancionador (FJ 8). Ahora bien, la prohibición de doble procedimiento punitivo va a requerir, a juicio del TC, un tipo de procedimiento administrativo cualificado por su complejidad y por la entidad y naturaleza de la sanción que en el mismo sea posible imponer.

Esta primera idea va a vincular la doctrina del TC con la jurisprudencia del TEDH por cuanto ha exigido la aplicación de las garantías del proceso justo recogidas en el art. 6.1 CEDH al ámbito del procedimiento administrativo sancionador, y se ajusta al contenido del art. 4 del Protocolo nº 7. Sin embargo, al exigir nuestro TC que el procedimiento administrativo sancionador reúna características especiales - su grado de complejidad y la naturaleza y magnitud de la sanción-, de forma que sus efectos permitan su equiparación con un proceso penal en el sentido de que *“el sometido a un procedimiento sancionador de tales características se encuentre en una situación de sujeción al procedimiento tan gravosa como la de quien se halla sometido a un proceso penal”*, se ha introducido una importante restricción respecto de la doctrina del TEDH.

3.3.2.2. La fundamentación constitucional del ne bis in idem en su vertiente procesal

La sentencia que comentamos va a tener una segunda consecuencia de importancia consistente en diferenciar la vertiente procesal del ne bis in idem de su vertiente material y en atribuir a la primera un fundamento constitucional propio. En particular, la vertiente procesal -derecho a no padecer un doble procedimiento punitivo por los mismos hechos con el mismo fundamento- se va a fundamentar en la garantía constitucional a un proceso justo en el ámbito sancionador, poniendo en conexión el art. 25.1 con el art. 24.2 CE así como con el principio de seguridad jurídica, pues, como ha dicho el propio TC *“las restricciones permanentes de la esfera de libertad individual inherentes a la situación de inseguridad derivada de la posibilidad de que el Estado pueda reiterar sus pretensiones punitivas por los mismos hechos sin límite alguno, carecen de todo fundamento legitimador en el Estado de Derecho. De otro, la seguridad jurídica (art. 9.3 CE) impone límites a la reapertura de cualesquiera procedimientos sancionadores –administrativo o penal– por los mismos hechos, pues la posibilidad ilimitada de reapertura o prolongación de un procedimiento sancionador crea una situación de pendencia jurídica, que, en atención a su carácter indefinido, es contraria a la seguridad jurídica”*.

3.3.2.3. Las precisiones en relación al contenido del derecho

Otro de los aspectos en los que el TC revoca la doctrina precedente nos remite al contenido mismo del derecho, pues la prohibición de doble sanción prohíbe la efectiva imposición de varias sanciones, no bastando ni un “doble

reproche afflictivo" ni la "mera declaración de imposición" seguida de la anulación de una de ellas, pues en estos casos la lesión del derecho no se habría producido ya que "materialmente" sólo se habría impuesto una sanción.

En este punto, separándose de la doctrina del TEDH, ha de resaltarse que la STC 2/2003 ha admitido la idea de la "compensación" de las sanciones administrativas y penales, de forma que no existe daño al derecho fundamental si en la imposición de una sanción se procede al descuento de la otra. Es decir, el *ne bis in idem*, solo se vulneraría cuando las dos sanciones se acumulasen, lo que, a nuestro juicio, trasladaría la cuestión al ámbito del principio de proporcionalidad, pero más allá del principio al que ahora nos referimos.

Con esta doctrina se va a permitir que, en su desarrollo legislativo, nuestro ordenamiento se alinee con aquellos otros Estados que admiten dos condenas, si bien, en la segunda se ha de tomar en consideración que ha existido una condena previa y que ha sido cumplida total o parcialmente, alejándose de los ordenamientos que prohíben terminantemente una segunda persecución y una resolución sobre el mismo asunto. Doctrina que se aplicará no solo en el ámbito interno, sino también cuando se trate de aplicar el principio a casos en los que exista una sentencia extranjera (STS 380/2003, de 22 de diciembre).

Por otra parte, la prohibición de un doble procedimiento punitivo requiere una primera resolución firme, si bien no se exige que la resolución firme sea una resolución que impone una sanción, sino que puede ser una resolución absolutoria.

3.3.2.4. La normal prevalencia de la sanción penal

Comentando la STC 177/1999 habíamos señalado que, en la vulneración del derecho a no sufrir doble sanción, carecía de consecuencias la cuestión del órgano sancionador que actuase imponiendo la sanción en primer lugar –aunque por tratarse de la Administración debiera de haber paralizado sus actuaciones–, sin embargo, en esta sentencia, 2/2003, se va a declarar que la competencia sancionadora de la Administración es subsidiaria, ello porque el procedimiento sancionador administrativo se substancia con menores garantías que las inspiradoras del proceso penal.

En concreto, dado que, según el principio comentado, solo una de las sanciones es aplicable, y dado que la potestad punitiva atribuida a los tribunales es prioritaria respecto de la atribuida a la Administración, no siempre ha de anularse la segunda sanción que se impone, si bien han de establecerse reglas legales que regulen la concurrencia de ambas potestades, pues corresponde al legislador fijar los mecanismos de articulación del ejercicio de ambas potestades para evitar una reiteración sancionadora y contemplar las consecuencias que deriven de su incumplimiento, teniendo en consideración que no debe agravarse la situación del sancionado imponiéndole la necesidad de instar un nuevo procedimiento para conseguir la nulidad de la sanción de que se trate, debiendo procederse de oficio a su anulación, sea por parte del juez penal, sea por la propia Administración o por la jurisdicción contencioso-administrativa.

Entendemos además, que la existe, a juicio del TC, una prevalencia de la jurisdicción penal por cuanto se exige a la Administración que, al tener conocimiento o indicio de un posible delito concurrente con el ilícito administrativo, paralice sus actuaciones colaborando, en su caso, con los tribunales del orden penal.

3.3.3. Conclusiones y aspectos críticos

En primer lugar hemos de resaltar que la doctrina sentada por parte del TC admite que, tras un proceso penal que finalice con una resolución absolutoria, pueda abrirse un procedimiento administrativo para determinar si los

hechos declarados probados en el proceso penal pueden considerarse constitutivos de infracción administrativa. Es decir no se entiende producida una lesión al derecho fundamental, pues se argumenta que, en realidad, solo existe un único procedimiento sancionador, y un único ejercicio del ius puniendi mediante dos órganos sancionadores. Ahora bien, esta argumentación no resulta convincente por cuanto no diferencia los dos aspectos –material y formal- del derecho al *ne bis in idem*, pues el hecho de que no haya existido una primera sanción efectiva, no significa que no existan realmente dos procedimientos desarrollados por dos órganos del Estado, dos procedimientos que han supuesto para el sancionado un doble coste y un doble gravamen, siendo que uno de ellos no resultaba procedente, más aún cuando la propia sentencia exige que el procedimiento administrativo se asemeje a los procesos judiciales penales, pues si bien ello implica unas mayores garantías, también supone un mayor gravamen y costes para el sancionado.

De otra parte, como se ha señalado por la doctrina, atribuir preferencia a la sanción impuesta con mayores garantías, la sanción penal, constituye una especie de “regalo funesto” al ciudadano pues normalmente esto va a suponer la imposición de la sanción más rigurosa.

En tercer lugar, también se ha señalado que la doctrina de la “compensación” –que admitía la doble sanción siempre que una se descontase de la otra- no siempre puede ser aplicable, pues no siempre la naturaleza de las sanciones admiten este descuento (v.g. sanciones pecuniarias con sanciones privativas de libertad), habiéndose señalado que, además, no se evita la doble incriminación con las molestias y costes que supone permanecer sometido a un proceso penal y administrativo, *“a la vez que estimula a la Administración a incumplir su obligación de respetar la preferencia de la Jurisdicción penal y de suspender el expediente sancionador hasta tanto recaiga sentencia penal sobre ese mismo hecho”* (Vicente Gimeno Sendra “Los principios de legalidad y *ne bis in idem* en la doctrina del Tribunal Constitucional” La Ley, número 6735, 14 de junio de 2007). Y es que, como se ha señalado (José Garberí Llobregat “La vertiente formal de la prohibición de *ne bis in idem* y sus –discutibles- límites” La Ley Nº 6766, 30 de julio de 2007), *“las manifestaciones material y formal de la prohibición de *ne bis in idem* no operan con un carácter absoluto sino relativo, admitiendo alguna comprensible excepción en lo que respecta a la vertiente material (en el marco de las llamadas «relaciones especiales de sujeción»), y otra incomprensible y polémica excepción en lo atinente a su vertiente formal (la admisión de la duplicidad sancionadora, aunque compensando los resultados sancionadores, cuando la Administración no haya respetado la antes enunciada regla de la preferencia de los tribunales penales en el enjuiciamiento y sanción de las conductas infractoras tipificadas tanto penal como administrativamente)”*.

Por otra parte, también en relación con esta doctrina de la “compensación” –que admite la doble sanción y el doble procedimiento- hemos de señalar que su justificación no resulta convincente pues cuando se invoca el hecho de que los tribunales no pueden dejar de sancionar una conducta, inaplicando la ley y abandonado sus funciones, se olvida que la primera obligación de los tribunales es respetar y aplicar la Constitución.

Y, finalmente, como ha señalado Lucía Alarcón Sotomayor, no será posible muchas veces, en contra de lo declarado por el TC que, ante un concurso de normas penal y administrativa sancionadora, en el cual el juez se encuentra con una sanción anticipada y no anulada, que decida imponer una pena por el mismo ilícito, descontando de la misma el castigo que haya generado el cumplimiento de la previa sanción. Es decir, la doctrina de la STC conduce a que declarar que existe el derecho y a la vez reducirlo a la nada. *“En estos casos patológicos y excepcionales, la única solución posible para no vulnerar el *ne bis in idem* procesal sería la declaración de nulidad del procedimiento administrativo previo y de su resolución sancionadora anticipada por las vías que, para ello, establece nuestro ordenamiento”*.

En resumen, y así se ha señalado por no pocos autores, la doctrina de nuestro Tribunal Constitucional sobre el *ne bis in idem*, si bien se armoniza con la del TEDH en lo referente a la supremacía de la jurisdicción penal sobre el procedimiento administrativo, y en la inclusión de los ilícitos administrativos en concurrencia con los penales, se distancia de ella en otros muchos aspectos que exigen una revisión de la misma.

3.4. Las vertientes material y procesal del principio

Hemos venido haciendo referencia a la existencia o al reconocimiento de dos vertientes del mencionado principio –material y procesal– y es necesario ahora ofrecer algunas reflexiones sobre el contenido y fundamentos de cada uno de estos aspectos, si bien advirtiendo que, como no podía ser de otro modo, no se trata de vertientes o aspectos separados y excluyentes, sino complementarios, de forma que el contenido del principio se puede vaciar en la misma medida en la que se debilita una de estas vertientes en detrimento de la otra.

3.4.1. La vertiente material

3.4.1.1. Introducción

Siguiendo a Lucía Alarcón Sotomayor (*“El non bis in idem como principio general del Derecho Administrativo”* en *“Los principios jurídicos del Derecho Administrativo”*, Editorial LA LEY, Madrid, Noviembre 2010) podemos decir que la situación de doble sanción que trata de impedir la prohibición de *bis in idem*, se puede producir por varias circunstancias. Bien sea porque dos normas, en concurso, tipifican el mismo ilícito o dos ilícitos similares pero de modo que el previsto por una absorba completamente el desvalor del contemplado por la otra. Casos en los que estamos en el ámbito de aplicación del *ne bis in idem*. O bien porque dos infracciones se aplican a una misma persona por uno o varios hechos que lesionan bienes jurídicos diferentes –lo que se produce porque cada lesión esté tipificada tanto como una infracción penal como una infracción administrativa. Es decir, en estos casos falta la triple identidad aunque pueda existir identidad en el hecho –concurso real– o identidad de fundamento –concurso ideal–. Este concurso de infracciones se resuelve con la acumulación o suma de los castigos previstos para cada infracción o bien suavizando esta regla cuando la acumulación se considere desproporcionada.

Pues bien, cuando estemos en el ámbito de la prohibición *bis in idem*, el principio no resuelve la cuestión de la elección de la norma que debe aplicarse y de la que debe dejarse sin efecto –parcial o totalmente–, pues esta cuestión debe resolverse por la legalidad ordinaria, sea el Código penal, sean las normas administrativas o las tributarias. Ahora bien, la doctrina del TC ha considerado que en la CE, artículo 25, se ha fijado un criterio para dilucidar esta duda cuando el concurso es entre normas penales y administrativas, criterio que da preferencia a la jurisdicción penal sobre la potestad administrativa cuando siempre que se trate de juzgar hechos que puedan ser constitutivos de infracción penal.

Estas son las ideas que se desprenden también de la jurisprudencia del TEDH quien argumenta la desestimación de los recursos en la no existencia de un concurso de normas –infracción administrativa y el delito–, sino un concurso ideal de infracciones. Por el contrario, cuando declara la vulneración del derecho al *ne bis in idem*, lo hace por considerar que existe un concurso de normas en el que la infracción administrativa queda absorbida por el delito.

3.4.1.2. Fundamento de la prohibición

Situado así el principio *ne bis in idem*, se desprende que, para su aplicación, se exija como requisito necesario que la doble sanción se aplique a los casos en los que exista triple identidad: de sujeto, hecho y fundamento. Y la prohibición de doble sanción se fundamenta en *“los principios de proporcionalidad y subsidiariedad. Proporcionalidad, en tanto que ha de existir una cierta proporción entre la gravedad del hecho y la intensidad de la sanción, y subsidiariedad, en el sentido de que no exista ninguna medida o pena menos grave para alcanzar idéntico fin preventivo, los cuales se ven defraudados si se imponen dos sanciones al mismo ilícito. Ello constituye el aspecto material del principio, el cual se completa con la vertiente procesal, que impide que «nadie pueda ser juzgado dos veces por unos mismos hechos»”* (María Elena Torres Fernández “El principio *ne bis in idem* en la jurisprudencia constitucional”).

Ahora bien, esta fundamentación no implica desconocer que, según la doctrina del TC, que resulta complementaria de lo anterior, debemos atender también a las exigencias de *lex praevia* y *lex certa* que impone el art. 25 de la Constitución, ya que ambas *“obedecen a la necesidad de garantizar a los ciudadanos un conocimiento anticipado del contenido de la reacción punitiva o sancionadora del Estado ante la eventual comisión de un hecho ilícito, ese cometido garantista devendría inútil si ese mismo hecho, y por igual fundamento, pudiese ser objeto de una nueva sanción, lo que comportaría una punición desproporcionada de la conducta ilícita”*. (STC 2/2003).

Insistimos en este aspecto del principio, su fundamento, porque si consideramos que el principio tiene su fundamento en la seguridad jurídica, el mero hecho de la condena previa debe impedir que posteriormente se inicie un proceso distinto contra la misma persona y por los mismos hechos –vertiente procesal–.

3.4.1.3. La triple identidad

Con la finalidad de ir delimitando el tema a la perspectiva tributaria, en la medida en que nos es posible, vamos a exponer algunas ideas relativas a ese aspecto material de la prohibición, y a fijarnos en cuestiones cuya resolución ha ofrecido dudas.

Comenzaremos por referirnos a la identidad de hecho, dado que no son pocas las ocasiones en las que una misma conducta está tipificada en dos infracciones tributarias distintas, pues la construcción legislativa de los tipos infractores se ha basado en acumular unos de carácter general, lo más genéricos posibles, con otros específicos, de suerte que no es extraña la concurrencia de sanciones sobre un mismo hecho y sujeto o bien la concurrencia de un tipo infractor con un criterio de graduación de las sanciones.

Pues bien, según nuestros tribunales, estaremos ante un solo hecho aplicando dos criterios: el finalista y el normativo: según el primero un solo hecho cuando la actuación del sujeto corresponda a una misma manifestación de voluntad, y según el segundo, sea valorada unitariamente en un tipo. Y deberemos estar también a lo previsto en el artículo 180 de la LGT, ya transcrito, cuando dispone que *“Una misma acción u omisión que deba aplicarse como criterio de graduación de una infracción o como circunstancia que determine la calificación de una infracción como grave o muy grave no podrá ser sancionada como infracción independiente”*.

Es el caso que resuelve la Resolución del TEAC de 21 de enero de 2016 (R.G. 7493/2015) cuando un sujeto por falta de declaración de la cuota de IVA devengada por la prestación de un servicio en el primer trimestre de 2009, dio lugar, por la mecánica liquidatoria del impuesto en el tiempo, primero a que se dejen de ingresar determinadas cantidades, que deberían haberse ingresado en el primer trimestre del 2009, y además a obtener de la Hacienda

Pública una devolución indebida en un trimestre posterior. En este caso, a juicio de la Administración, no debemos entender que se han producido dos infracciones sino que se ha cometido una única infracción grave, pero concurriendo el uso de medios fraudulentos.

Y, en cuanto a la identidad de sujeto, las cuestiones más problemáticas que se han suscitado se relacionan con situaciones en las que se castiga a la persona física que es administradora de la persona jurídica, artículo 31 del CP, y también a la persona jurídica. En estos casos, la STC 177/1999, declara que no hay vulneración del *ne bis in idem* siempre que la pena impuesta a la persona física y la sanción de la persona jurídica expresen un reproche distinto, una antijuridicidad y una culpabilidad no coincidentes.

3.4.2. La vertiente procesal

3.4.2.1. Introducción y contenido

Para examinar el sentido de la vertiente procesal del *ne bis in idem*, es necesario remitirnos a lo ya expuesto cuando resumimos la STC 2/2003, punto de partida es la materia y la posterior 189/2013, de 7 de noviembre.

Como ha declarado el TC en la sentencia 188/2005, con esta vertiente del principio se proscribe la duplicidad de procedimientos sancionadores en caso de que exista la triple identidad de sujeto, hecho y fundamento, de forma que postula la preferencia de la autoridad judicial penal sobre la Administración, exigiendo, además, que el procedimiento sancionador ulterior sea equiparable a un proceso penal en cuanto a su complejidad y por la gravedad de la sanción aplicable.

Se trata de una manifestación del principio que despliega normalmente su eficacia *ex post*, esto es, impidiendo la imposición de una pena o de una sanción administrativa cuando se haya impuesto otra sanción, penal o administrativa, con anterioridad al momento en que se esté desarrollando el procedimiento sancionador donde además se juzguen unos mismos hechos, a un mismo sujeto y con el mismo fundamento, lo que no impide que tenga efectos anteriores cuando se prohíbe que un mismo hecho antijurídico pueda ser simultáneamente o sucesivamente enjuiciado por los órganos penales y por la Administración sancionadora. Es decir, encierra dos prohibiciones pues se trata de evitar que la Administración pueda sancionar una misma conducta antes que los tribunales penales, pues se otorga preferencia al orden jurisdiccional penal, y también de impedir que ante una misma conducta infractora puedan tramitarse simultáneamente, dos distintos procesos penales, o dos distintos procedimientos administrativos sancionadores, o un proceso penal y un procedimiento administrativo.

Sin embargo hemos de señalar que nuestro TC no ha seguido en este aspecto la doctrina del TEDH interpretando el art. 4 del Protocolo 7 del Convenio, pues este último protege al ciudadano frente a la nueva persecución punitiva por los mismos hechos una vez que ha recaído resolución firme en el primer procedimiento sancionador, con independencia del resultado --absolución o sanción-- del mismo, lo que no sucede en nuestro sistema de garantías donde se admite aunque limitadamente que un procedimiento administrativo suceda a un proceso penal. Es esto lo que se declara por la STS de 22 de marzo de 2010 (recurso de casación 997/06) cuando dice: *"esta dimensión del principio no impide la heterogeneidad de los cauces, de modo que terminado uno concluyendo que no se ha producido una infracción de una clase (penal), nada obsta a la apertura de otro destinado a averiguar si ha habido la comisión de un incumplimiento reprobable con sanciones de otra naturaleza (administrativa)"*.

Por todo lo anterior, y ocupándonos de la incidencia del principio en relación con las sanciones administrativas y tributarias, aquello se traduce en dos nuevas reglas a respetar por la Administración: el deber de no tramitar un procedimiento administrativo –o de paralizarlo– cuando se esté siguiendo un proceso penal por los mismos hechos; y el deber de respetar la declaración de hechos probados de una sentencia penal cuando se admita que pueda imponer posteriormente una sanción.

3.4.2.2. Fundamento

A diferencia de la vertiente material que, decíamos, normalmente se encuentra recogida en las normas legales penales, administrativas o tributarias, la vertiente procesal, si se expresa normativamente, se hace en forma negativa. Es decir, admitiendo la posibilidad de que, dictada una sentencia penal firme, en determinados casos, la Administración pueda iniciar o continuar el procedimiento para sancionar (lo que ocurrirá en el caso de que la sentencia penal sea absolutoria pero no por declarar la inexistencia de la obligación tributaria incumplida), lo que es una forma de reconocer implícitamente que la justicia penal es prevalente sobre la potestad sancionadora de la Administración. En palabras del Tribunal Supremo cuando, condensando las relaciones entre la sentencia dictada por el juez penal y la potestad sancionadora de la Administración, declara que existen cuatro posibilidades: : a) si el Tribunal penal declara inexistente los hechos, no puede la Administración imponer por ellos sanción alguna; b) si el Tribunal declara la existencia de los hechos pero absuelve por otras causas, la Administración debe tenerlos en cuenta y, valorándolos desde la perspectiva del ilícito administrativo distinta de la penal, imponer la sanción que corresponda conforme al ordenamiento administrativo, y c) si el Tribunal constata simplemente que los hechos no se han probado, la Administración puede acreditarlos en el expediente administrativo y, si así fuera, sancionarlos administrativamente.

Por tal motivo, el fundamento constitucional de esta vertiente del principio lo sitúa en el art. 24 y, dentro del conjunto de derechos que se incluyen en ese precepto, en el derecho fundamental a un proceso con todas las garantías pues trata de evitar que una conducta resulte castigada por un órgano diferente a los que tienen atribuida constitucionalmente la potestad punitiva según el artículo 117.3 de la Constitución.

3.4.2.3. Cuestiones conflictivas

Una de las primeras cuestiones cuya aplicación a suscitado dudas es la que admite, con el TC, la existencia de un doble proceso penal y administrativo, pues, como hemos señalado, el TC se ocupó por primera vez de la vigencia de este derecho en el ámbito de las sanciones administrativas en la Sentencia 2/2003, de 16 de enero, declarando que solo está prohibido el procedimiento sancionador ulterior cuando, por su complejidad y por la gravedad de la sanción aplicable, sea equiparable a un proceso penal.

Ahora bien, el problema está en que esa comparación entre procedimientos penales y sancionadores que exige la sentencia no puede hacerse más que con criterios inciertos, lo que determina un perímetro de incertidumbre en el contenido del derecho fundamental, y además, que sea el legislador ordinario quien al regular un procedimiento sancionador administrativo, disponga de un importante margen de apreciación para determinar la extensión de este derecho.

De otra parte, hemos de recordar que, si bien las normas legales contemplan la forma en que ha de actuar la Administración cuando tenga conocimiento o dudas sobre la concurrencia de un procedimiento sancionador con una infracción penal y la forma en que ha de dictar resolución cuando ya se haya dictado previamente una

sentencia penal, sin embargo la solución no es tan sencilla cuando el orden cronológico es inverso, siendo el tribunal quien actúa tras la imposición de una sanción administrativa, pues la doctrina consistente en admitir que el doble procedimiento sea posible siempre que la sanción administrativa se descuente de la penal, además de que ha sido discutida, no siempre resuelve todas las situaciones posibles.

Así, en relación con la admisión de doble procedimiento siempre que la sanción administrativa se descuente de la penal, hemos de decir que no resuelve real y satisfactoriamente el problema consistente en *“posibilitar la adopción de una única resolución sancionatoria, ya sea penal o administrativa, en cuya tramitación se haya respetado el orden de intervención de los órganos de los distintos poderes públicos, de acuerdo con el sistema de garantías constitucionales de los derechos del individuo y del diseño constitucional de las relaciones entre los poderes del Estado”*. (STC 177/1999).

Pues también a juicio de muchos especialistas, lo procedente sería encontrar en instrumentos en nuestro ordenamiento jurídico que hicieran valer la preferencia de la actuación jurisdiccional frente a la intervención de la Administración contraria a ella. Es el caso de la STS de 20 de enero de 2006 (Sala 2ª, recurso de casación 1907/2003) confirma la solución dada por la Audiencia Provincial de Barcelona que condena por delito fiscal tras haberse dictado por la Inspección unas actas de comprobado y conforme, procediendo para evitar el bis in idem a la anulación de las actuaciones administrativas. Ahora bien, y como se ha criticado, desconociendo la existencia de actos administrativos firmes de los que resultaba la inexistencia de cualquier deuda y planteado, se ha dicho, un exceso de jurisdicción, pues la prejudicialidad penal permite a los jueces pronunciarse sobre el sentido de las normas tributarias cuando se trata de un delito fiscal, pero es dudoso que el juez penal pueda desconocer los actos firmes dictados por la Administración, al igual que no podría desconocer una sentencia firme en vía contencioso-administrativa.

No obstante no faltan argumentos que ponen de manifiesto la nulidad radical de lo actuado por la Administración ya que se trata de actos dictados por un órgano manifestamente incompetente por razón de la materia, y no solo vulnerador de los derechos y libertades susceptibles de amparo constitucional, pues, en los casos en que la Administración actúa sin respetar la prelación que corresponde a la Jurisdicción, lo hace con incompetencia manifiesta, si bien esta solución también pone en cuestión la vía por la que debería procederse a la pertinente declaración de nulidad.

