

NUEVAS LIMITACIONES EN LA APRECIACIÓN DE INDICIOS DE DELITO FISCAL POR PARTE DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA. ANULACIÓN DEL ARTÍCULO 197.BIS.2 DEL REAL DECRETO 1065/2007 POR SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPREMO DE 25 DE SEPTIEMBRE DE 2019

Luis Gollonet Teruel

*Magistrado especialista del Orden
Contencioso-Administrativo del
Tribunal Superior de Justicia de
Andalucía (España)*

Cristina Pérez-Playa Moreno

*Letrada del Gabinete Técnico del
Tribunal Supremo -área contencioso-
administrativa-
Doctora en Derecho (España)*

Title

New limitations in the treatment of indications of fiscal crime by the tax administration. Annulment of section 197.bis.2 of Royal Decree 1065/2007 by judgment of the Supreme Court of 25 September 2019

Resumen

En este trabajo se quieren poner de manifiesto las dificultades que encuentra la administración tributaria para pasar el tanto de culpa a la jurisdicción competente cuando encuentre indicios de delito después de haber dictado una liquidación definitiva o incluso después de haber impuesto una sanción administrativa. La anulación por la Sentencia del Tribunal Supremo de 25 de septiembre de 2019 del artículo 197.bis.2 del Real Decreto 1065/2007 plantea distintos interrogantes tales como si su incorporación al ordenamiento jurídico era necesaria, si debe una norma con rango legal contemplar la posibilidad que admitía este precepto o si ha quedado vedada definitivamente la potestad de la administración de denunciar un posible delito cuando las actuaciones de regularización de carácter general hayan culminado. A fin de dar respuesta a estas cuestiones se analiza la necesidad de la habilitación legal precedente, los efectos en el

principio *non bis in idem*, la titularidad de la potestad para apreciar la concurrencia de ilícitos penales, el alcance del deber de denuncia de la Administración tributaria y los efectos de la sentencia comentada.

Palabras clave

Delito fiscal, liquidación definitiva, *non bis in idem*, relación entre la potestad administrativa y la potestad penal, deber de denuncia.

Abstract

In this work, we wish to highlight the difficulties encountered by the tax administration in informing the criminal court when it finds signs of crime after a final settlement or even after an administrative penalty has been imposed. The annulment by the Supreme Court ruling of 25 September 2019 of Article 197.bis.2 of Royal Decree 1065/2007 raises several questions. For example, if its incorporation into the legal system was necessary, if a rule that was legally enforceable should provide for the possibility that this provision was accepted or if the power of the administration to report a possible offence has been definitively prohibited when the regularization proceedings have ended. In order to respond to these issues, the need for prior legal authorisation is analysed, the effects on the principle of *non bis in idem*, the ownership of power to assess whether criminal offences are involved, the scope of the duty of denunciation by the tax administration and the effects of the aforementioned judgement.

Keywords

Tax crime, tax assessment, *non bis in idem*, relationship between administrative power and criminal power, duty to report.

Fecha de recepción: 12-12-2019/Fecha de aceptación: 9-02-2020/Fecha de revision: 14-02-2020

SUMARIO

1. Ideas previas
2. La introducción del artículo 197.bis.2 por el Real Decreto 1070/2017
 - 2.1. Modificación de la tramitación del delito contra la Hacienda Pública por la ley 34/2015
 - 2.2. Compatibilidad o necesidad de la nueva previsión reglamentaria con la reforma legal
3. Necesidad de la habilitación legal precedente
4. Efectos en el principio *non bis in idem*
5. Titularidad de la potestad para apreciar la concurrencia de ilícitos penales
6. Deber de denuncia de la Administración tributaria en el caso de que se aprecien indicios de delito
7. Sentencia del TS de 25 de septiembre de 2019
8. Posibles efectos, perversos y benévolos, de la anulación del precepto
9. Conclusiones
10. Bibliografía

1. Ideas previas

La doctrina penal clásica ha venido distinguiendo tradicionalmente entre delitos naturales (homicidio, lesiones, robo) y delitos artificiales (delitos fiscales, conducir sin carnet, etc.). Los delitos naturales son aquellos que para toda época y cultura contravienen valores morales, mientras que los delitos artificiales son los establecidos por el legislador moderno en función de determinadas circunstancias, lo que determina que la redacción de la conducta típica pueda ser cambiante.

Los delitos fiscales son una clara manifestación de esos delitos artificiales, puesto que no han existido siempre, no existen en todos los países, y entre aquellos países en que existen hay grandes diferencias, que son mutables en el tiempo.

La decisión de política criminal de sancionar penalmente (y no solo desde el punto de vista administrativo) la falta de pago de tributos, está basada, por tanto, en un artificio o voluntad legislativa que, de forma cambiante, modifica los límites que diferencian un simple impago que podría dar lugar al abono de una cuota tributaria con intereses y en su caso a la imposición de una multa administrativa, de una conducta constitutiva de un delito castigado con pena de cárcel.

El tipo básico en España para el delito fiscal, según el artículo 305 del Código Penal, fija el importe a partir del cual se comete delito fiscal en 120.000 euros, aunque esta cantidad bien podría haber sido de 60.000 euros o de 500.000 euros. La decisión de fijar en esa concreta cifra el límite que marca el delito y la simple obligación administrativa de tributar susceptible de ser objeto de regularización y sanción por parte de la Administración tributaria es, como se ha dicho, puramente artificial o arbitraria¹.

Quizá ahí se encuentre el origen de los diversos problemas prácticos que se producen cuando, con base en ese artificio, hay que determinar si se ejercita la potestad sancionadora de la Administración o la potestad sancionadora penal, esto es, la potestad judicial, manifestaciones ambas de un mismo *ius puniendi* estatal. Y es que las consecuencias son sensiblemente distintas cuando ante una misma situación fáctica, el impago de tributos, se ejercita una función de liquidación y comprobación administrativa (que puede conllevar o no el pago de una sanción administrativa) o una función sancionadora penal.

Las diferencias de trato al mismo supuesto de hecho («la evasión de impuestos») son evidentes, tanto por los órganos que ejercitan una y otra potestad, como por los plazos, procedimientos, garantías y consecuencias que resultan de una y otra función pública.

¹ Sobre la naturaleza de este importe mínimo, *vid.* a RODRÍGUEZ ALMIRÓN, F.J., en «Aspectos jurídicos controvertidos en los delitos contra la Hacienda Pública», que entiende que estamos ante una condición objetiva de punibilidad. *Revista Aranzadi Doctrinal*, núm. 5/2017, parte Estudios. Editorial Aranzadi, S.A.U., Cizur Menor. 2017.

La historia del delito fiscal en España no es sino la del enfrentamiento entre dos potestades estatales que recaen sobre una misma realidad (el impago de tributos) y que han colisionado en múltiples ocasiones, ya que tienen difícil encaje.

El último capítulo de esta batalla conceptual y jurídica lo podemos situar en la reciente Sentencia del Tribunal Supremo de 25 de septiembre de 2019, relativa al artículo 197 bis.2 del Real Decreto 1065/2017, y que tiene una especial importancia en orden a determinar cómo debe armonizarse la potestad penal con la administrativa en el ámbito tributario.

Con carácter previo a analizar el contexto, el contenido y las consecuencias del precepto que nos ocupa, así como las de su anulación, conviene recordar que existen en los diferentes ordenamientos de nuestro entorno distintos modelos de procedibilidad.

En Francia, haciendo abstracción de algunos pronunciamientos concretos que lo han matizado, rige, con carácter general, el principio de independencia de los procedimientos. Ello significa que puede seguirse el procedimiento administrativo dirigido a liquidar aunque exista un proceso penal abierto. Esta independencia es la establecida en Alemania y en numerosos ordenamientos hispanoamericanos, como Chile, Argentina o Perú².

En el Derecho español ha habido dos diferentes modelos de procedibilidad en el caso de delito fiscal: 1) el actual, de preeminencia penal, que atribuye al Juez penal la liquidación tributaria; y 2) el de prejudicialidad administrativa, que condicionaba la remisión a la jurisdicción penal a que fuera firme la correspondiente liquidación tributaria.

El llamado sistema de «prejudicialidad administrativa» estuvo vigente en España hasta la Ley Orgánica 2/1985, de 29 de abril, de reforma del Código Penal en materia de Delitos contra la Hacienda Pública, donde el preámbulo expresaba la voluntad legislativa de «eliminar esa barrera prejudicial».

El que podríamos denominar «sistema de preeminencia penal» está regulado hoy en el artículo 305 del vigente Código Penal, y supone, en definitiva, que son los órganos penales los que deben determinar, tras realizar su propio estudio de los elementos tributarios esenciales, cuándo hay delito fiscal.

Cuando un impago de tributos es notorio que no alcanza los límites del delito fiscal, no se plantea ningún problema, puesto que es claro que únicamente interviene la potestad tributaria. Asimismo, cuando un impago de tributos supera con amplitud los límites del delito fiscal, tampoco se plantean problemas, porque es evidente que en tales casos interviene la potestad sancionadora penal.

En estos casos, no hay interferencia entre ambas potestades estatales, la fiscal y la penal. Pero hay muchas ocasiones en la práctica habitual en que los

2 Datos obtenidos del Informe del observatorio administrativo previsto en el Convenio entre la Agencia Estatal de Administración Tributaria y la Secretaría de Estado de Justicia en materia de prevención y lucha contra el fraude fiscal.

indicios de delito fiscal se ponen de manifiesto tras la intervención de la Administración tributaria, y es aquí donde se plantean problemas prácticos derivados de la intervención concurrente de dos potestades estatales diferentes.

El debate actual es si el apoderamiento para la liquidación tributaria de la justicia penal es total o no cuando exista una previa liquidación administrativa o sanción tributaria.

El artículo 197 bis, insertado dentro de una norma reglamentaria, obviamente no trataba de modificar el modelo vigente, sino únicamente de perfeccionarlo.

Decía, en efecto, el artículo 197.bis –en su número segundo– que la apreciación de indicios de delito puede tener lugar en cualquier momento «con independencia de que se hubiera dictado liquidación administrativa o, incluso, impuesto sanción».

Y como señala la STS de 25 de septiembre de 2019, *«parece que lo que se ha querido decir –con esa deficiente técnica– es que cuando se aprecian por la Administración indicios de delito y no hay liquidación y sanción, aunque sí una propuesta en tal sentido, ésta quedará sin efecto. Y, por el contrario, cuando –al constatarse aquellos indicios– ya se haya dictado liquidación o impuesto sanción, se suspenderá la ejecución de éstas».*

El nuevo criterio del Tribunal Supremo, que ha anulado este precepto, ha creado una situación novedosa, cuyo alcance está aún por concretar. Ya que al haberse anulado el artículo 197.bis.2, y a falta de que el legislador regule nuevamente esta materia (como parece completamente necesario por razones de seguridad jurídica), el modelo de preeminencia penal pudiera haberse visto seriamente comprometido. Veamos por qué.

2. La introducción del artículo 197.bis.2 por el Real Decreto 1070/2017

El capítulo IV del Real Decreto 1065/2007, que aprueba el Reglamento de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos (RGGIT), regula «las actuaciones en supuestos de delito contra la Hacienda Pública», y comprende los artículos 197 bis a 197 sexies tras la reforma operada por el Real Decreto 1070/2017.

El artículo 197.bis está dividido en tres apartados.

En su apartado primero dispone que *«Cuando la Administración tributaria aprecie indicios de delito contra la Hacienda Pública, pasará el tanto de culpa a la jurisdicción competente o remitirá el expediente al Ministerio Fiscal, sin perjuicio de que, si esa apreciación se produjera en el seno de un procedimiento inspector, se seguiría la tramitación prevista en el Título VI de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria y en los artículos correspondientes de este reglamento».*

El apartado 2 del artículo 197 bis, que será el objeto de estudio de este trabajo, establecía que:

«La apreciación de dichos indicios de delito contra la Hacienda Pública, podrá tener lugar en cualquier momento, con independencia de que se hubiera dictado liquidación administrativa o, incluso, impuesto sanción.

En estos casos, las propuestas de liquidación administrativa y de sanción que se hubieran formulado, quedarían sin efecto.

Asimismo, se suspenderá la ejecución de las liquidaciones y sanciones ya impuestas, sin perjuicio de lo indicado en el apartado siguiente».

Finalmente, el apartado 3 de este mismo artículo dispone que *«De no haberse apreciado la existencia de delito por la jurisdicción competente o por el Ministerio Fiscal, la Administración tributaria iniciará o continuará, cuando proceda, las actuaciones o procedimientos correspondientes, de acuerdo con los hechos que los tribunales hubieran considerado probados.*

Las liquidaciones y sanciones administrativas que, en su caso, se dicten, así como aquellas liquidaciones y sanciones cuya ejecución proceda reanudar por haber quedado previamente suspendidas, se sujetarán al régimen de revisión y recursos regulado en el Título V de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, pero sin que puedan impugnarse los hechos considerados probados en la resolución judicial.»

Esta nueva regulación introducida por el Real Decreto 1070/2017, de 29 de diciembre, encuentra su justificación en la aprobación de la Ley 7/2012, de 29 de octubre, de modificación de la normativa tributaria y presupuestaria y de adecuación de la normativa financiera para la intensificación de las actuaciones en la prevención y lucha contra el fraude, y en la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, de modificación parcial de la Ley 58/2003, General Tributaria, las cuales supusieron a su vez modificaciones en esta última orientadas a diversos objetivos como la lucha contra el fraude fiscal o la agilización de las relaciones jurídico-tributarias.

Como consecuencia lógica, tras la aprobación de esas reformas legales se hizo necesaria la aprobación de una serie de modificaciones en el RGGIT entre las que se encuentran algunas que han terminado por ser anuladas por el Tribunal Supremo.

Por lo que a este estudio interesa, algunas de las modificaciones introducidas con la reforma de 2017, vigentes desde el 1 de enero de 2018, obedecieron a la necesaria adaptación del reglamento a la nueva tramitación administrativa en caso de delito contra la Hacienda Pública que, como regla general, permite la práctica de liquidación administrativa en el seno del procedimiento inspector, la cual se ajustará al resultado del enjuiciamiento penal de la defraudación.

En este contexto, en primer lugar, se describen las distintas situaciones en que la Administración tributaria puede apreciar la existencia de indicios de delito teniendo en cuenta no solo el órgano actuante sino también el momento procedimental en que los mismos pueden detectarse. Además, se describe la

tramitación a seguir cuando esos indicios de delito se aprecian en el curso de un procedimiento inspector, distinguiéndose cuando no procede dictar liquidación y se suspende el procedimiento administrativo de cuando procede dictar una liquidación vinculada a delito. En la regulación reglamentaria se incluye la forma de cálculo de esta liquidación cuando por un mismo concepto impositivo y período existan elementos en los que se aprecie la existencia del ilícito penal y otros que no se vean afectados por este, y, por último, se añaden los efectos derivados de la devolución del expediente por el Ministerio Fiscal o de las distintas resoluciones judiciales que se hayan podido dictar en el proceso penal.

Pues bien, una de estas novedades introducidas en el RGGIT que ha terminado por ser expulsada del ordenamiento jurídico por sentencia judicial, es la modificación prevista en el artículo 197.bis, apartado 2, antes transcrito.

2.1. Modificación de la tramitación del delito contra la Hacienda Pública por la ley 34/2015

En este punto es imprescindible detenerse a examinar la modificación de la tramitación tributaria en casos de delitos contra la Hacienda Pública introducida por la ley 34/2015, como consecuencia de la Ley Orgánica 7/2012, de 27 de diciembre.

La reforma de 2012 hizo necesarias determinadas modificaciones en la Ley General Tributaria de 2003 para establecer un procedimiento administrativo que permitiera practicar liquidaciones tributarias y lograr el cobro de las mismas incluso en los supuestos en los que se iniciase la tramitación de un procedimiento penal. Lo contrario, añadimos nosotros, hubiera situado al delincuente en mejor posición que al infractor administrativo al minorarse las posibilidades de ingreso de las deudas pendientes del primero respecto del segundo.

Tal modificación orgánica justificó por sí sola la incorporación en la Ley General Tributaria de un nuevo Título VI específicamente dedicado a las actuaciones a desarrollar en estos supuestos, constituyendo la regla general la práctica de liquidación y el desarrollo de las actuaciones recaudatorias de la deuda tributaria cuantificada a través de la misma. Solo en determinados casos explicitados en la norma tributaria, el legislador opta, en estricta sujeción al carácter potestativo fijado en la norma penal en este punto, por la paralización de las actuaciones, sin practicar liquidación, en tanto en cuanto no exista un pronunciamiento en sede jurisdiccional.

Esta modificación pretendía superar, en la mayoría de los supuestos, la situación hasta el momento existente: la obligada paralización de las actuaciones administrativas de liquidación de la deuda tributaria que provocaba, entre otros efectos, la conversión de la deuda tributaria en una figura de naturaleza distinta, la responsabilidad civil derivada del delito, como fórmula de resarcimiento a la Hacienda Pública del daño generado.

En línea con lo expuesto se introdujo un Título VI en el que, como se ha adelantado, se fijó como regla general la continuación de las actuaciones tributarias

aunque se pasase el tanto de culpa a la jurisdicción penal, cosa que no ocurría antes. Esta es la nueva regla desde 2015 salvo las excepciones tasadas en el art. 251, porque antes se paralizaban todas las actuaciones y se suspendía por supuesto el procedimiento sancionador. Es decir, que salvo casos puntuales, la administración tributaria recupera la facultad liquidatoria en el caso de que existan hechos delictivos³.

Los motivos y objetivos de esta reforma fueron severamente criticados por la doctrina más autorizada, que veía que atendía a un simple fin recaudatorio. Aunque en realidad, acusar de voluntad recaudatoria a la función de recaudar impuestos, además de ser una redundancia, puede desembocar en un debate inútil. No es que haya una voluntad recaudatoria, es que la finalidad de esta función pública es justamente la de recaudar impuestos o, al menos, evitar su impago.

Así, como la propia L.O. 7/2012 puso de manifiesto, la supresión de la prejudicialidad penal y la atribución a la Hacienda Pública de funciones propias del Juez de instrucción obedecían a fines meramente recaudatorios, pues trataban de evitar la paralización del procedimiento administrativo por el proceso penal y de incrementar las posibilidades de cobro de la deuda tributaria impagada, si bien todo ello, como opinan algunos autores, se podría haber hecho potenciando las medidas cautelares, en especial, los embargos preventivos⁴.

En resumen, la reforma operada en 2015 era acorde con la del delito fiscal de 2012, que dio la siguiente redacción al apartado 5 del artículo 305 del Código penal:

3 Con carácter previo a esta reforma el art. 180.1 de la LGT establecía que, en el supuesto de que la Administración tributaria considerase que la conducta del obligado tributario pudiera ser constitutiva del delito tipificado en el art. 305 del Código Penal, se abstendría de seguir el procedimiento administrativo que quedaría suspendido. Disponía en concreto el precepto 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. La sentencia condenatoria de la autoridad judicial impedirá la imposición de sanción administrativa. De no haberse apreciado la existencia de delito, la Administración tributaria iniciará o continuará sus actuaciones de acuerdo con los hechos que los tribunales hubieran considerado probados, y se reanudará el cómputo del plazo de prescripción en el punto en el que estaba cuando se suspendió. Las actuaciones administrativas realizadas durante el período de suspensión se tendrán por inexistentes».

4 A juicio de DELGADO SANCHO, C.D., «(l) Las medidas adoptadas en la Ley 34/2015 (RCL 2015, 1427) (Artículo Único catorce) no suponen ninguna novedad, más allá de ampliar el plazo del embargo a veinticuatro meses, por lo que son claramente insuficientes para asegurar el cobro de la deuda tributaria», y todos los objetivos de la reforma se podrían haber conseguido si «potenciando las medidas cautelares, en especial, los embargos preventivos, lo que pone de manifiesto la escasa coordinación de las diferentes áreas de la Hacienda Pública, donde priman los aspectos burocráticos sobre la persecución del fraude fiscal real». En «Requiem por el delito fiscal», *Revista Quincena Fiscal*, núm. 11/2018, Editorial Aranzadi, S.A.U.

Este autor ha alertado incluso de las posibilidades de que los defraudadores terminen por ser absueltos en vía penal porque se aprecie que en el procedimiento inspector se han vulnerado principios jurídico penales tales como el derecho a no autoincriminarse al no haber instruido la Administración al contribuyente de los derechos y garantías procesales reconocidos en el artículo 24.2 de la Constitución. Lo que en su opinión desembocaría en el resultado contrario al pretendido con la reforma.

«Cuando la Administración tributaria apreciare indicios de haberse cometido un delito contra la Hacienda Pública, podrá liquidar de forma separada, por una parte los conceptos y cuantías que no se encuentren vinculados con el posible delito contra la Hacienda Pública, y por otra, los que se encuentren vinculados con el posible delito contra la Hacienda Pública»⁵.

Se trató de una reforma que, en palabras de su Exposición de Motivos, «trata de eliminar situaciones de privilegio y situar al presunto delincuente en la misma posición que cualquier deudor tributario, y al tiempo se incrementa la eficacia de la actuación de control de la Administración»⁶.

En parecidos términos, la ley 34/2015 dio nueva redacción al artículo 250.1 de la Ley general tributaria:

«Cuando la Administración tributaria aprecie indicios de delito contra la Hacienda Pública, se continuará la tramitación del procedimiento con arreglo a las normas generales que resulten de aplicación, sin perjuicio de que se pase el tanto de culpa a la jurisdicción competente o se remita el expediente al Ministerio Fiscal, y con sujeción a las reglas que se establecen en el presente título».

De lo que se colige que, cuando se aprecien indicios de delito, y salvo los casos excepcionales recogidos en el artículo 251.1 de la Ley 58/2003, la Administración liquidará todos los conceptos y ejercicios comprobados, sin que tenga relevancia que la regularización provenga de una grave defraudación o del mero incumplimiento de una disposición reglamentaria. Ello desemboca en que junto a la liquidación de los impuestos regularizados vía acta de inspección y de las posibles sanciones impuestas, se dictará una liquidación vinculada a delito fiscal.

Inicialmente, según se desprende de lo dispuesto en el artículo 250 de la LGT, esta liquidación vinculada a delito no habría de llevar aparejadas sanciones, debiéndose abstener la Administración de iniciar el procedimiento sancionador

5 Continúa el citado apartado con la siguiente especificación: «La liquidación indicada en primer lugar en el párrafo anterior seguirá la tramitación ordinaria y se sujetará al régimen de recursos propios de toda liquidación tributaria. Y la liquidación que en su caso derive de aquellos conceptos y cuantías que se encuentren vinculados con el posible delito contra la Hacienda Pública seguirá la tramitación que al efecto establezca la normativa tributaria, sin perjuicio de que finalmente se ajuste a lo que se decida en el proceso penal. La existencia del procedimiento penal por delito contra la Hacienda Pública no paralizará la acción de cobro de la deuda tributaria. Por parte de la Administración Tributaria podrán iniciarse las actuaciones dirigidas al cobro, salvo que el Juez, de oficio o a instancia de parte, hubiere acordado la suspensión de las actuaciones de ejecución, previa prestación de garantía. Si no se pudiese prestar garantía en todo o en parte, excepcionalmente el Juez podrá acordar la suspensión con dispensa total o parcial de garantías si apreciare que la ejecución pudiese ocasionar daños irreparables o de muy difícil reparación».

6 Continúa la citada Exposición con la advertencia de que «la sola pendencia del proceso judicial no paraliza la acción de cobro pero podrá paralizarla el Juez siempre que el pago de la deuda se garantice o que el Juez considere que se podrían producir daños de imposible o difícil reparación. Y también se atiende una exigencia del ordenamiento comunitario, ya que las autoridades comunitarias vienen reclamando a España una reforma de su sistema legal para que la existencia del proceso penal no paralice la acción de cobro de las deudas tributarias que constituyan recursos propios de la Unión Europea».

Tal y como advierte ALARCÓN GARCÍA, E., estamos ante una norma de claro carácter procesal-tributario ínsita en el Código Penal. En la ponencia «Los criterios de la STS 1246/2019 de la Sala 3ª, y sus votos particulares», pronunciada en el *Seminario permanente de derecho tributario de la UNED*, Madrid, 25 de noviembre de 2019.

correspondiente a estos hechos o entender concluido el expediente ya iniciado en cuanto se pase el tanto de culpa a la jurisdicción competente o se remita el expediente al Ministerio Fiscal. Todo ello para evitar incurrir en cualquier vulneración del principio *non bis in idem*.

Por lo demás, merece añadirse que en virtud de lo estipulado en los artículos 253 y 254 la liquidación vinculada a delito no es susceptible de recurso o reclamación en vía administrativa⁷, pero cuando se notifique la misma, se advertirá que el período voluntario de ingreso solo comenzará a computarse una vez que sea notificada la admisión a trámite de la denuncia o querrela⁸. El resto de liquidaciones, correspondientes a impuestos y ejercicios en los cuales no se hayan apreciado indicios de delito, sanciones incluidas, se podrán impugnar mediante la interposición de los recursos y reclamaciones previstos en el Título V de la LGT.

Vista la regla general operante tras la reforma de la LGT de 2015 cabe destacar que respecto de la misma solo cabe excepción en tres supuestos tasados: 1) cuando la tramitación de la liquidación administrativa pudiera ocasionar la prescripción del delito con arreglo a los plazos previstos en el artículo 131 del Código Penal; 2) cuando como resultado de la investigación o comprobación no pudiese determinarse con exactitud el importe de la liquidación o no hubiera sido posible atribuirle a un obligado tributario concreto, y 3) cuando la liquidación administrativa pudiese perjudicar de cualquier forma la investigación o comprobación de la defraudación.

En resumen, la reforma de la LGT de 2015, complementaria de la del Código Penal de 2012, ha permitido que se erija, en palabras del profesor Alejandro Menéndez Moreno, *«un sistema dual de liquidación en las relaciones entre el procedimiento inspector y el proceso penal cuando hay indicios de delito contra*

7 Sin perjuicio del ajuste que proceda con arreglo a lo que se determine en el proceso penal, al corresponder al Juez penal determinar en sentencia la cuota defraudada vinculada al delito que hubiese sido liquidada.

8 Esta imposibilidad de recurrir la liquidación en vía económico-administrativa ha sido criticada enérgicamente por MARTÍN LÓPEZ, J., que apunta que aunque esta medida no pueda reputarse en puridad inconstitucional, no constituye la mejor opción desde una óptica técnico-jurídica, pues defiende que el control de la legalidad de los actos administrativos dictados en materia tributaria, y por tanto, también el de las liquidaciones vinculadas al delito, debería efectuarse necesariamente por la jurisdicción contencioso-administrativa en aras de lograr una auténtica tutela judicial efectiva. *«La imposibilidad de que las liquidaciones vinculadas al delito sean revisables ante la jurisdicción contencioso-administrativa, así como el consiguiente trasvase del control de legalidad de las mismas al orden penal, no suponen una vulneración, en sentido estricto, del derecho constitucional al Juez ordinario predeterminado por la ley... Sin embargo, la consecución de una auténtica tutela judicial efectiva podría apoyar, en nuestra opinión, el reconocimiento de un cierto componente sustantivo en el derecho constitucional al Juez ordinario predeterminado por la ley, de modo que en el reparto competencial entre los distintos órdenes jurisdiccionales influyese, de alguna forma, la especialización material de cada uno de ellos. La corrección técnica de las decisiones judiciales depende, en buena medida, del conocimiento específico que de la materia tengan los órganos competentes para resolver, lo que abona la tesis de que, salvo por causas debidamente justificadas, los diferentes tipos de litigios deberían enjuiciarse por quienes presenten dicha especialización racione materiae. Y, en el caso de actos administrativos, como las liquidaciones, éstos son los Jueces de lo contencioso-administrativo»*. En *«La "irrecurribilidad" ante la jurisdicción contencioso-administrativa de las liquidaciones vinculadas al delito de defraudación tributaria y el derecho al Juez ordinario predeterminado por la ley»*, *Revista Quincena Fiscal*, núm.10/2018. Editorial Aranzadi, S.A.U.

la Hacienda Pública y es posible discernir elementos en los que se aprecie una conducta dolosa y otros en que no»⁹.

Esta calificación trae su causa en que, como se ha visto, dado que el procedimiento inspector y el proceso penal por delito fiscal no prevén, con carácter general, la paralización del primero cuando se aprecien indicios de delito, la Administración deberá girar dos liquidaciones: una atendiendo a los elementos de la obligación tributaria vinculados con el posible delito, y otra para los elementos desvinculados de dicho delito.

2.2. Compatibilidad o necesidad de la nueva previsión reglamentaria con la reforma legal

En el marco de la regulación descrita en el anterior apartado fue introducido el nuevo capítulo del Título V del RGGIT y, en particular, la previsión contenida en el apartado 197.bis.2 que constituye el objeto de este comentario. Este concreto apartado se dictó muy posiblemente para dar amparo a una situación que en la práctica podía tener lugar: la apreciación de dichos indicios de delito contra la Hacienda Pública después de que se hubiera dictado liquidación administrativa e, incluso, impuesto sanción.

Dos son los interrogantes que cabe plantearse en este momento: En primer lugar, si la regulación legal vigente desde 2015 permitía que la Administración incurriera en este tipo de prácticas y, en segundo término, si realmente era necesario contemplar explícitamente en el reglamento esta situación.

Parece claro que la LGT acepta sin ambages la posibilidad de pasar el tanto de culpa al juez o remitir el expediente al Ministerio Fiscal en el ínterin entre la finalización del procedimiento de comprobación y el inicio del sancionador¹⁰. Tampoco hay duda de que se prevé que pueda pasarse el tanto de culpa o remitir el expediente sin que se haya tramitado ni el procedimiento de comprobación ni el sancionador, como ocurrirá, verbigracia, cuando haya prescrito la deuda tributaria pero no haya transcurrido el plazo de prescripción del delito.

Y como se ha visto, cuando la Administración Tributaria aprecie indicios de delito contra la Hacienda Pública continuará, como regla general, con la tramitación del procedimiento administrativo de acuerdo a las normas generales que resulten de aplicación, sin perjuicio de que simultáneamente se pase el tanto de culpa a la jurisdicción competente o se remita el expediente al Ministerio Fiscal. La Administración tributaria deberá dictar, en su caso, dos liquidaciones diferentes; por un lado la resultante de aquellos elementos que se encuentren vinculados con el posible delito contra la Hacienda Pública y por otro la de aquellos otros que no estén vinculados con tal delito. La liquidación administrativa vinculada con el delito tendrá en todo caso carácter provisional y deberá ajustarse a lo dispuesto en el Título VI de la LGT.

9 Vid.. MENÉNDEZ MORENO, A., en «El Título VI de la Ley General Tributaria: un fallido "paso a dos"», *Revista Quincena Fiscal*, núm.10/2017. Editorial Aranzadi, S.A.U.

10 Vid.. CALVO VÉRGEZ, J., en «El delito contra la hacienda pública en la reforma de la LGT», *Revista Quincena Fiscal*, núm. 11/2016, Editorial Aranzadi, S.A.U.

La cuestión es, por tanto, si la regulación del Título VI permite, o al menos no impide, comunicar la existencia de delito cuando se haya culminado el procedimiento de regularización e incluso cuando se haya hecho lo propio con el sancionador tributario.

Pues bien, una primera lectura del mencionado título lleva a concluir que, en efecto, la regla general es que la administración se halla en posición de continuar con las actuaciones en el caso de que aprecie indicios de delito, aunque deba abstenerse de iniciar un procedimiento sancionador para no incurrir en una vulneración del principio *non bis in idem*. Sin embargo, esta afirmación no implica que, a *contrario sensu*, no pueda pasar el tanto de culpa a la jurisdicción competente o remitir el expediente al Ministerio Fiscal si advierte los indicios de delito en un momento posterior.

En cualquier caso, no parece que el hecho de que en determinados supuestos la ley impida seguir con los procedimientos de liquidación (los previstos en el art. 251) deba suponer un obstáculo a que la administración tributaria, en los casos en que haya culminado la regularización o incluso impuesto sanción, pueda pasar el tanto de culpa a la jurisdicción penal si descubre indicios de delito. Máxime cuando se prevé que se anularán en su caso las liquidaciones y sanciones que previamente se hubieran impuesto.

Lo anterior, unido a la incuestionable primacía de la jurisdicción penal, hace que pueda verse en la introducción de este precepto reglamentario una precaución extrema pensada para dar amparo a una práctica hasta el momento excepcional de la administración, reforma que quizá no fuera necesaria en sentido estricto.

Siguiendo con la oportunidad de la inclusión de este precepto es conveniente recordar que según la memoria del análisis del impacto normativo del proyecto del Real Decreto 1070/2017, se halla justificada precisamente por la introducción del nuevo Capítulo IV en el Título V del Reglamento, que recoge las actuaciones a seguir en supuestos de delito contra la Hacienda Pública¹¹.

11 «El reglamento se adapta a la nueva tramitación administrativa del delito contra la Hacienda Pública que, como regla general, permite la práctica de una liquidación administrativa en el seno del procedimiento inspector, que se ajustará al resultado del enjuiciamiento penal de la defraudación. En primer lugar, se describen las distintas situaciones en que la administración tributaria puede apreciar la existencia de indicios de delito teniendo en cuenta no sólo el órgano actuante sino también el momento procedimental en que dichos indicios pueden detectarse. En este sentido, se señala que la apreciación de dichos indicios podrá tener lugar en cualquier momento, con independencia de que se haya dictado liquidación o impuesto sanción.

Asimismo, se desarrolla la tramitación a seguir cuando esos indicios de delito se aprecian en el curso de un procedimiento inspector, distinguiendo cuando no procede dictar liquidación y se suspende el procedimiento administrativo, y cuando procede dictar una liquidación vinculada a delito. La regulación reglamentaria se completa con la forma de cálculo de la liquidación vinculada a delito, cuando por un mismo concepto impositivo y período existan elementos en los que se aprecie la existencia del ilícito penal y otros que no se vean afectados por éste, y, por tanto, proceda dictar dos liquidaciones provisionales de forma separada. Por último, se regulan los efectos derivados de la devolución del expediente por el Ministerio Fiscal o de las distintas resoluciones judiciales dictadas en el proceso penal, ya sea apreciando la existencia de delito, con una cuota defraudada igual o diferente, en más o menos, a la liquidada en vía administrativa, o bien, no apreciando la existencia del mismo por inexistencia de la obligación tributaria o por otro motivo.»

3. Necesidad de la habilitación legal precedente

Una de las denuncias que se ha hecho por parte de un sector doctrinal y por supuesto por la Asociación Española de Asesores Fiscales en el recurso contencioso-administrativo interpuesto contra el Real Decreto 1070/2017, es que no existe en la LGT precepto alguno que habilite la anulación de una sanción administrativa firme, que es una de las consecuencias que en última instancia posibilita el precepto reglamentario discutido, salvo los mecanismos tasados de revocación de actos administrativos, pues los artículos 250 y siguientes únicamente hacen referencia a sanciones que se encuentren en curso de tramitación en el momento de plantearse la existencia de un delito contra la Hacienda Pública¹².

Ciertamente la aplicación de la previsión contenida en el artículo 197.bis.2 del RGGIT, en ocasiones podría dar lugar a la modificación de liquidaciones tributarias e incluso de sanciones que ya hubieran alcanzado firmeza (no solo en vía administrativa sino incluso en vía judicial) y que, por consiguiente, no debieran ser objeto de revocación salvo a través de los procedimientos especiales de revisión previstos a tal efecto en los artículos 217 LGT. Este razonamiento ha llevado a una parte de la doctrina a considerar que la norma reglamentaria resulta contradictoria con una ley ordinaria –la LGT–¹³.

Ahora bien, siendo incuestionable que el precepto controvertido podría dar lugar a la alteración del régimen legal de la revisión de actos tributarios, la cuestión que suscita un mayor interés, a nuestro juicio, es si esta razón es suficiente para prohibir la denuncia de delitos por parte de la Administración tributaria cuando preceda en su actuación una liquidación o la imposición de una sanción.

Es decir, si la eventual conculcación de las normas de revisión contenidas en la LGT es suficiente para entender que el artículo 197.bis.dos es un precepto contrario a la misma o, por el contrario, este escollo podría salvarse o bien con una reforma legal o simplemente entendiendo que la primacía de la jurisdicción penal permite la anulación de actos administrativos aunque sean firmes, sin

12 Esta opinión la mantuvo ALARCÓN GARCÍA, E., en «Crítica a la modificación de finales de 2017 en los reglamentos de desarrollo de la LGT (Parte I)», *Revista Técnica Tributaria*, n.º 125, abril-junio de 2019.

13 *Vid.* en este sentido las consideraciones hechas por ALARCÓN GARCÍA, E., en «Crítica a la modificación de finales de 2017 en los reglamentos de desarrollo de la LGT (Parte I)», *Op. Cit.* Este autor denuncia el carácter *contra legem* del precepto con fundamento en que el mismo «... puede llevar a que su aplicación produzca la modificación de liquidaciones tributarias, es decir, de actos administrativos que inclusive podrían haber devenido firmes en ese momento y, por consiguiente, que a priori solo podrían ser objeto de revocación a través de los procedimientos especiales de revisión previstos a tal efecto en los artículos 216 y siguientes de la LGT. Este razonamiento nos lleva, lógicamente, a que el citado precepto pueda considerarse contradictorio con una ley ordinaria –la LGT–.»

A continuación sitúa la causa de esta extralimitación en que «... el carácter ilimitado en el tiempo de la posibilidad de apreciar un delito fiscal por parte de la administración tributaria, que se deriva del redactado del apartado 2 del artículo 197 bis, carece de habilitación suficiente en los artículos 250 y siguientes LGT ya que, en tales preceptos, no se contempla la posibilidad de que tras la finalización de un expediente sancionador pueda apreciarse la existencia de indicios de delito por parte de la Administración».

necesidad de que haya una previsión legal expresa en una norma administrativa o tributaria en tal sentido.

A lo que hay que unir que las liquidaciones tributarias son, por regla general, provisionales, con lo que no se excluye la posibilidad de iniciar actuaciones de carácter general que den lugar a posteriores liquidaciones en orden a regularizar la situación tributaria del mismo obligado. De manera que solo en el caso de que estemos ante una liquidación definitiva, por haberse dictado tras unas actuaciones de la Inspección de carácter general, podría suscitarse un conflicto que, en último caso, podría ser salvado con una reforma legal como la apuntada.

4. Efectos en el principio *non bis in idem*

El principio «*non bis in idem*» implica, en esencia, que por un mismo hecho no se puede sancionar a una persona dos veces, lo que en nuestro ámbito de estudio se traduce en la imposibilidad de sancionar a un sujeto por un mismo hecho y bajo los mismos fundamentos en vía penal y en vía administrativa y/o de volver a ser sancionado por la misma infracción en el ámbito interno administrativo¹⁴.

Su finalidad no es otra que la de, en palabras del Tribunal Constitucional, «... evitar una reacción punitiva desproporcionada (SSTC 154/1990, de 15 de octubre, F. 3; 177/1999, de 11 de octubre, F. 3 y ATC 329/1995, de 11 de diciembre, F. 2), en cuanto dicho exceso punitivo hace quebrar la garantía del ciudadano de previsibilidad de las sanciones, pues la suma de la pluralidad de sanciones crea una sanción ajena al juicio de proporcionalidad realizado por el legislador y materializa la imposición de una sanción no prevista legalmente». (STC 2/2003, de 16 de enero. F. J. 3º).

Aunque en puridad se trata de un principio general del derecho y no de un principio recogido en la Constitución, finalmente el TC le ha otorgado tal categoría por considerarlo «*íntimamente unido a los principios de legalidad y tipicidad*». En su Sentencia 2/1981 ha sostenido, en este sentido, que «*si bien no se encuentra recogido expresamente en los artículos 14 a 30 de la Constitución, que reconocen los derechos y libertades susceptibles de amparo (artículo 53 número 2 de la Constitución y 41 de la LOTC) no por ello cabe silenciar que, como entendieron los parlamentarios en la Comisión de Asuntos Constitucionales y Libertades Públicas del Congreso al prescindir de él en la redacción del artículo 9.º del Anteproyecto de Constitución, va íntimamente unido a los principios de*

14 La STC 2/2003, de 16 de enero, establece que «la triple identidad» —se refiere a identidad de sujetos, hechos y fundamentos— «constituye el presupuesto de aplicación de la interdicción constitucional de incurrir en "*bis in idem*". F. J. 5º.

legalidad y tipicidad de las infracciones recogidos principalmente en el artículo 25 de la Constitución»¹⁵.

Se trata también, como ha declarado el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, de un principio general del Derecho comunitario, que no se halla limitado a las sanciones penales¹⁶.

Aunque un caso particular es el de Francia donde se admite la acumulación de sanciones administrativas y penales. El fundamento se encuentra en considerar que se trata de dos sanciones con naturaleza diferente y, por tanto, no se vulnera el *non bis in idem*. Además, las infracciones penales se castigan de forma severa, pudiendo alcanzar los diez años de prisión. Algo similar sucede en Bélgica, donde también cabe la doble sanción.

No obstante, no parece posible trasladar estas soluciones al Derecho español, donde nunca se ha dado esta acumulación de reacciones represivas. Es más, parece fuera de toda duda la inconstitucionalidad de tal medida.

Pues bien, por lo que atañe al tema que nos ocupa, desde un punto de vista externo y en el sentido del artículo 250 de la LGT, se traduce en la preferencia y prevalencia de la autoridad judicial penal sobre la Administración a la hora de sancionar una misma conducta, de lo que se colige que una sentencia condenatoria emanada de la autoridad judicial impedirá la imposición de una sanción por el mismo hecho cometido por la misma persona, en vía administrativa.

En palabras de la STC 2/1981, de 30 de enero, *«El principio general del derecho conocido por "non bis in idem" supone, en una de sus más conocidas manifestaciones que no recaiga duplicidad de sanciones –administrativa y penal– en los casos en que se aprecie la identidad del sujeto, hecho y fundamento sin existencia de una relación de supremacía especial de la Administración –relación de funcionario, servicio público, concesionario, etc.– que justificase el ejercicio del "ius puniendi" por los Tribunales y a su vez de la potestad sancionadora de la Administración»*.

La contrapartida es que el hecho de que un juez tome en consideración la sanción administrativa previamente impuesta para ser descontada en fase de ejecución de la sentencia judicial, según el criterio mantenido por nuestro Tribunal Constitucional, coadyuva a respetar el principio *«non bis in idem»*.

15 En el mismo sentido, *vid.* STC 2/2003, de 16 de enero, que en su fundamento jurídico tercero, resume y perpetúa la idea expuesta y ofrece una relación de sentencias en las que se recoge la misma doctrina: *«... hemos de iniciar su examen recordando que desde la STC 2/1981, de 30 de enero (RTC 1981, 2), hemos reconocido que el principio "non bis in idem" integra el derecho fundamental al principio de legalidad en materia penal y sancionadora (art. 25.1 CE [RCL 1978,2836]) 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. Así, hemos declarado que este principio veda la imposición de una dualidad de sanciones "en los casos en que se aprecie la identidad del sujeto, hecho y fundamento" (STC 2/1981, F. 4; reiterado entre muchas en las SSTC 66/1986, de 26 de mayo [RTC 1986, 66], F. 2; 154/1990, de 15 de octubre [RTC 1990, 154], F. 3; 234/1991, de 16 de diciembre [RTC 1991, 234], F. 2; 270/1994, de 17 de octubre [RTC 1994, 270], F. 5; y 204/1996, de 16 de diciembre [RTC 1996, 204], F. 2)»*.

16 *Vid.* en este punto la Sentencia del TJUE de 15 de octubre de 2002, Limburgse Vinyl Maatschappij NV (LVM) (C-238/99 P), DSM NV y DSM Kunststoffen BV (C-244/99 P), MontedisonSpA (C-245/99 P), ElfAtochem SA (C-247/99 P), Degussa AG (C-250/99 P), EnichemSpA (C-251/99 P), Wacker-ChemieGmbH y Hoechst AG (C-252/99 P) y Imperial Chemical Industries plc (ICI) (C-254/99 P) / Comisión.

La STC 2/2003, de 16 de enero, afirmaba que «los órganos penales», en aquel caso concreto, «se encontraban en una situación paradójica, pues, aunque no podían dejar de condenar penalmente al recurrente, dado su sometimiento estricto a la ley en el ejercicio de su función jurisdiccional (art. 117.1 CE), tampoco podían dejar de ser conscientes de que la sanción penal por ellos impuesta al mismo podía suponer una reiteración sancionadora constitucionalmente prohibida por el art. 25.1 CE. El hecho de que la legislación no prevea expresamente solución para los casos en los que la Administración no suspenda el expediente administrativo, estando un procedimiento penal abierto, puede explicar su actuación. Sólo al legislador corresponde establecer los mecanismos normativos de articulación del ejercicio de la potestad punitiva por la Administración y por la jurisdicción penal para evitar la reiteración sancionadora y contemplar las consecuencias que deriven de su incumplimiento». A lo que añadía a continuación: «... una solución como la adoptada en este caso por el órgano judicial no puede considerarse lesiva de la prohibición constitucional de incurrir en "bis in idem" sancionador, dado que la inexistencia de sanción desproporcionada en concreto, al haber sido descontada la multa administrativa y la duración de la privación del carné de conducir, permite concluir que no ha habido una duplicación –bis– de la sanción constitutiva del exceso punitivo materialmente proscrito por el art. 25.1 CE».

A pesar de que algunos autores¹⁷ disientían del criterio jurisprudencial alegando que el descuento, en el ámbito del derecho, no puede hacerse de forma tan automática, nuestra opinión no puede menos que ser favorable a dicho criterio. La finalidad del principio «*non bis in idem*» no es otra que la de prevenir de una posible doble sanción a un infractor por la comisión de un mismo hecho, finalidad que se ve protegida por la opción mantenida por el Tribunal, lo que justifica de por sí tal elección. En esta línea se ha pronunciado el Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE), que parece que ha querido limitar el principio *non bis in idem* al doble castigo y admitir el principio de descuento en lugar de prohibir el segundo castigo¹⁸.

Lo anterior no debe, sin embargo, llevarnos a desconocer que la regla indicada, así como la obligación de suspender la ejecución de la sanción administrativa, no puede subsanar totalmente la vulneración del principio aludido, pues es indudable que aunque con ella se consiga evitar la conculcación del principio en su vertiente material –doble sanción–, al estar prevista la anulación de la sanción administrativa, no ocurre lo mismo con su vertiente formal –doble procedimiento a que se somete al obligado sin haber sido anulado el primero–. El infractor se vería afectado por dos procedimientos consecutivos de naturaleza sancionadora, mas el derecho del mismo quizá debiera ceder frente a la potestad de la jurisdicción penal de perseguir y condenar las conductas delictivas.

17 Verbigracia HERNANZ MARTÍN, A., que propuso, en un comentario de la regulación anterior, en lugar de utilizar el descuento, «... conseguir, en primer lugar, la revocación de la resolución administrativa (siempre que el plazo y los demás requisitos establecidos permitan esa posibilidad), para que, a continuación, y una vez eliminado el bis, el órgano judicial pueda ejercer sus potestades». «Las sanciones en la LGT y en el RGST». Revista de Información Fiscal, noviembre-diciembre 2004. Pág. 62.

18 Vid.. STJUE de 13 de febrero de 1969, Walt Wilhelm v. Bundeskartellamt, asunto 14/68, citada en el trabajo de BARCIELA PÉREZ, J.A.: «El principio *non bis in idem* en el ámbito tributario a tenor de la reciente jurisprudencia del TEDH y el TJUE», Revista Quincena Fiscal, núm. 6/2019 parte Jurisprudencia. Comentarios. Editorial Aranzadi, S.A.U., Cizur Menor. 2019.

En este último punto conviene recordar que el TJUE ha sostenido que en determinadas situaciones, como cuando tras la imposición de una sanción administrativa tributaria se inicia un proceso penal por los mismos hechos o cuando otro tipo de sanción administrativa es impugnada ante los órganos jurisdiccionales con fundamento en que ya había habido condena por sanción penal en firme por los mismos hechos, puede existir una acumulación de «procedimientos y sanciones penales» y «procedimientos y sanciones administrativas de carácter penal» contra la misma persona por los mismos hechos que constituye una limitación del principio *non bis in idem*.¹⁹

No obstante, se admite que estas limitaciones, que sustancialmente coinciden con las que se podían producir por la vía del artículo 197.bis.2 que ha sido anulado, puedan persistir en un ordenamiento mientras se encuentren justificadas.

Tal es el caso de una normativa nacional que contemple o autorice la acumulación de procedimientos sancionadores mientras tengan finalidades complementarias, lo que, según el TJUE, Sentencia de 20 marzo 2018, caso Tribunal de Bérgamo, Italia, contra Luca Menci, ocurría cuando la norma permitía incoar una acción penal después de la imposición de una sanción administrativa y el objetivo era garantizar la recaudación de la totalidad del IVA devengado en los territorios de los Estados miembros. Se admite por tanto que las normativas nacionales contemplen este tipo de prácticas siempre que existan motivos que justifiquen la acumulación y que se respete el principio de proporcionalidad.²⁰

Concluir que una vez impuesta una sanción administrativa es imposible iniciar un proceso penal sería, además, un peligro grave para el orden público y una vía de fraude evidente. Piénsese en casos de urbanismo en determinados Ayuntamientos. Se podría construir de forma impune en zonas verdes o en zonas protegidas, pues, una vez realizada la construcción ilegal, con una ágil y pertinente multa administrativa se estarían vetando la intervención de la jurisdicción penal. Lo que resulta completamente inaceptable.

El planteamiento de algunos autores que defienden la imposibilidad de actuación de la jurisdicción penal cuando se haya impuesto una sanción administrativa supone, por un lado, abrir la puerta a que determinados delitos queden completamente impunes, y, por otro lado, dar una preeminencia a la Administración pública sobre los órganos jurisdiccionales penales que es contraria a los más elementales principios de un Estado de Derecho, como la división de poderes y el control del sometimiento de la Administración al principio de legalidad, por el riesgo de espacios de impunidad y fraude que se podría crear.

19 Es el caso del asunto Menci (TJCE 2018, 59) y del asunto Garlsson Real Estate (TJCE 2018, 60), citados también por BARCIELA PÉREZ, J.A., en el mismo trabajo. *Op. Cit.*

20 En este pronunciamiento se cuestiona la limitación al derecho establecido en el artículo 50 de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea y se recuerda que, como se sostuvo en la Sentencia de 27 de mayo de 2014, una limitación del principio *ne bis in idem* puede justificarse sobre la base del artículo 52, apartado 1, de la misma norma.

5. Titularidad de la potestad para apreciar la concurrencia de ilícitos penales

No es baladí recordar en este momento que la potestad para apreciar la concurrencia de cualesquiera ilícitos penales descansa, única y exclusivamente, en los órganos de la jurisdicción penal; potestad esta que se ejercerá con pleno sometimiento a las limitaciones fijadas en el ordenamiento penal, constituido, fundamentalmente, por el Código Penal y por la Ley de Enjuiciamiento Criminal.

Lo que el anulado artículo 197.bis.dos disponía es que si se apreciaban indicios de delito una vez girada liquidación, y en su caso impuesto sanción, se pondría en conocimiento de la jurisdicción penal. Pero es la jurisdicción penal la que debe apreciar esos indicios, de tal forma que de no apreciarlos, o de no probarse la existencia de delito, el proceso penal terminaría archivado.

Entre las limitaciones que se derivan del ordenamiento jurídico para que la jurisdicción competente aprecie tal concurrencia se encuentra precisamente la regulación de la institución de la prescripción de los distintos delitos, siendo este plazo de prescripción (regulado en los artículos 130 y siguientes del Código Penal) el único tiempo durante el cual es factible la denuncia y el enjuiciamiento de los hechos constitutivos de los distintos ilícitos penales. Y, al no establecer la ley otras excepciones, salvo las que se puedan derivar de la Constitución, durante el citado plazo esta potestad de la jurisdicción penal ha de seguir intacta, siendo entonces la cuestión controvertida que resta por dilucidar si le ha de estar permitido o no a la Administración tributaria, no ya volver a instruir un expediente cuando ya hubiera dictado una liquidación definitiva, sino informar al Ministerio Fiscal o pasar el tanto de culpa a la jurisdicción competente al apreciar indicios de delito incluso después de haber dictado liquidación o impuesto sanción al presunto delincuente, es decir, en cualquier momento.

El delito fiscal es público, y existe un deber de denuncia por parte de la Administración tributaria de denunciarlo; este deber de denuncia es claro que resulta de las facultades otorgadas por el ordenamiento jurídico a esta Administración, de forma que se producirá en mayor medida en el seno de sus actuaciones de comprobación e investigación, pero también puede y debe tener lugar al margen de las mismas. Por este motivo, la Ley General Tributaria y sus reglamentos de desarrollo, no solo regulan la tramitación a seguir en caso de que se produzca tal apreciación en el marco de estas actuaciones, sino una vez culminadas estas.

Estas manifestaciones, bien es cierto, solo pueden ser sostenidas desde la consideración del delito fiscal como un instrumento al servicio del deber de contribuir establecido en el artículo 31.1 de nuestra Constitución, y no como un mecanismo al servicio de la Agencia Tributaria. Ahora bien, aunque bajo nuestra opinión la naturaleza del delito ha de ser la propia de esa institución y la pena ha de imponerse según la concepción que le es propia, no han faltado autores que han señalado que la nueva regulación del delito fiscal, que desaparece en sentido estricto si se produce una íntegra regularización espontánea y que incluye una atenuante muy cualificada que opera cuando se satisface la deuda

y se reconocen los hechos antes de dos meses desde la citación judicial, parece servir más bien a fines de apoyo a la práctica de la Administración tributaria²¹.

6. Deber de denuncia de la Administración tributaria en el caso de que se aprecien indicios de delito

Como se ha adelantado no estamos en puridad ante una potestad, o mal llamado derecho, de la Administración, sino ante un verdadero deber de denuncia que pesa sobre el personal al servicio de la Administración tributaria cuando en el curso de sus actuaciones conozca de hechos que puedan ser constitutivos de delitos no perseguibles únicamente a instancia de la persona agraviada.

Este deber se encuentra consagrado con carácter general en el artículo 262 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal, que reza que *«Los que por razón de sus cargos, profesiones u oficios tuvieren noticia de algún delito público, estarán obligados a denunciarlo inmediatamente al Ministerio Fiscal, al Tribunal competente, al Juez de instrucción y, en su defecto, al municipal o al funcionario de policía más próximo al sitio, si se tratare de un delito flagrante»*. La omisión de esta obligación lleva aparejada en todo caso la imposición de sanción y, en su caso, de medidas disciplinarias.

En consonancia con lo anterior, este deber está asimismo previsto en el artículo 95 de la LGT, apartado 3, en cuyo último párrafo se establece que *«Cuando se aprecie la posible existencia de un delito no perseguible únicamente a instancia de persona agraviada, la Administración tributaria deducirá el tanto de culpa o remitirá al Ministerio Fiscal relación circunstanciada de los hechos que se estimen constitutivos de delito. También podrá iniciarse directamente el oportuno procedimiento mediante querrela a través del Servicio Jurídico competente»*.

En este sentido, la jurisprudencia ha sido tajante al admitir que la falta de denuncia de hechos que pudieran ser delictivos puede tornarse en un delito del artículo 408 del Código Penal. Así, como se hace eco la Sentencia de la Sala Segunda del Tribunal Supremo n.º 208/2016, de 11 de marzo²², distintas resoluciones judiciales han reiterado que los agentes del Servicio de Vigilancia Aduanera, cuando en el curso de sus investigaciones tengan conocimiento de la posible comisión de un delito, tienen la obligación de comunicarlo al Ministerio Fis-

21 Esta es la interesante opinión que mantiene HERRERA MOLINA, P., en el artículo «Peculiaridades del delito fiscal y nulidad del art. 197.bis.2 del Reglamento General de Inspección (STS de 25 de septiembre de 2019)», publicado en el blog ECJ Leading Cases, *Tributos, gasto público y la crisis del Estado de Derecho*.

22 Recuerda esta sentencia en su fundamento primero *in fine* que *«en la STS n.º 738/2006, de 4 de julio, luego de constatar que el Servicio de Vigilancia Aduanera, a través del cotejo de información a la que se tiene acceso, detecta la posible existencia de una actuación delictiva del acusado, señala que el mencionado Servicio está obligado, en virtud del art. 262 LECrim., a denunciar los hechos ante el Ministerio Fiscal o ante el Juzgado de Instrucción correspondiente, y que en caso contrario, como dice la STS 586/2006, de 29 de mayo, se estaría cometiendo por los agentes del Servicio mencionado un posible delito del art. 408 del Código Penal, que castiga a los funcionarios públicos que faltando a las obligaciones de su cargo dejaren de promover la persecución de los delitos de que tengan noticia. En el mismo sentido, la STS n.º 506/2006, la STS n.º 516/2006 y la STS 970/2006»*.

cal o al Juez de instrucción competente so pena de incurrir en la comisión de un delito tipificado en el artículo 408 del Código Penal²³.

Visto lo anterior, en nuestra opinión ninguna excepción cabe hacer al mencionado deber de denuncia que pesa sobre los funcionarios públicos de la Administración tributaria, de lo que cabe colegir que se encuentran obligados a comunicar la actuación delictiva de que tengan conocimiento cualquiera que sea el momento en que se obtengan los indicios y el procedimiento en que se produzca esa apreciación.

7. Sentencia del TS de 25 de septiembre de 2019

La Sentencia del Tribunal Supremo anula el artículo cuyo análisis nos ocupa porque entiende que la posibilidad de que la Administración, cuando aprecie indicios de la existencia de delito contra la Hacienda Pública, eleve el tanto de culpa a la jurisdicción penal o remita al Fiscal las actuaciones «en cualquier momento, con independencia de que hubiere dictado liquidación administrativa o, incluso, impuesto sanción» resulta contraria a la ley, lo que obliga a anular el número 2 del artículo 197.bis del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, en la redacción derivada del Real Decreto 1070/2007, de 29 de diciembre.

En síntesis, los motivos de la anulación son tres: 1) considera que la disposición reglamentaria es contraria a la Ley; 2) entiende que vulnera el principio de confianza legítima y 3) es contraria a la prohibición del *non bis in idem*.

1) En efecto, se considera que el artículo 197 bis es *contra legem* porque si «el único límite para la Administración en estos casos es la prescripción del delito» entonces se podría «alterar de manera sustancial el régimen legal de revisión de los actos tributarios introduciendo –por vía reglamentaria– un cauce para modificar o anular tales actos distinto por completo al previsto en los preceptos legales que resultan de aplicación».

Se argumenta que «no hay un solo precepto legal que contemple (no ya expresa, sino ni siquiera tácitamente) una potestad como la conferida a la Administración en el artículo 197.bis.2 del Reglamento General», ya que «la lectura detallada del Título VI de la Ley General Tributaria ("actuaciones y procedimientos de aplicación de los tributos en supuestos de delito contra la Hacienda Pública")» así lo pone de manifiesto, a juicio del Tribunal Supremo.

Según la citada Sentencia, los preceptos contenidos en aquel Título parten, siempre, de un mismo presupuesto: la apreciación de la posible existencia de delito contra la Hacienda Pública –y la consiguiente obligación de pasar el tanto de culpa al juez penal o remitir lo actuado al Fiscal– tiene lugar durante la tramitación del procedimiento de comprobación correspondiente, antes de

23 El artículo 408, intitulado «Omisión del deber de perseguir delitos por autoridad o funcionario», dispone que «(l)a autoridad o funcionario que, faltando a la obligación de su cargo, dejare intencionadamente de promover la persecución de los delitos de que tenga noticia o de sus responsables, incurrirá en la pena de inhabilitación especial para empleo o cargo público por tiempo de seis meses a dos años».

haberse dictado la liquidación tributaria y, por supuesto, al margen de cualquier procedimiento sancionador, pues este (i) o no podrá iniciarse o continuarse (ii) o se entenderá concluido al pasar el tanto de culpa o remitir el expediente al Ministerio Fiscal (artículo 250.2 de la Ley General Tributaria).

Se expone que «es cierto que el artículo 250.1 de la Ley General Tributaria permite dictar en estos casos (esto es, cuando en el curso de un procedimiento se aprecia la posible existencia de delito) liquidación de los elementos de la obligación tributaria objeto de comprobación, aunque separando en liquidaciones diferentes aquellos que se encuentren vinculados con el posible delito contra la Hacienda Pública y aquellos que no se encuentren vinculados con el posible delito contra la Hacienda Pública».

Y se añade que «en estos supuestos no cabe iniciar en absoluto procedimiento sancionador, ni continuar el ya iniciado, al punto de que si ya estuviera en curso, dice la norma expresamente que "la conclusión se entenderá producida, en todo caso, en el momento en que se pase el tanto de culpa a la jurisdicción competente o se remita el expediente al Ministerio Fiscal, sin perjuicio de la posibilidad de iniciar un nuevo procedimiento sancionador en los casos a que se refiere el último párrafo de este apartado"».

Se considera que la posibilidad de que se pase el tanto de la culpa a la jurisdicción penal cuando se ha girado liquidación e incluso se ha impuesto sanción podría desembocar en la conculcación de la LGT y del régimen legal de revisión de los actos tributarios al introducirse, por vía reglamentaria, un cauce extraño para modificar o anular estos actos firmes distinto por completo al previsto en los preceptos legales que resultan de aplicación, esto es, más allá de casos rectificación de errores, recurso extraordinario de revisión o el procedimiento de lesividad, lo que podría dar lugar incluso a que se revisen aquellos actos cuando hayan sido confirmados por sentencia judicial firme.

2) Respecto del principio de confianza legítima se indica que no saldría demasiado bien parado si se diera el caso de que tras una liquidación y eventual sanción, sin que se hubieran apreciado indicios de delito, solo se pueda eludir la apertura de un procedimiento penal –que podrá instarse libremente por la Hacienda Pública– cuando transcurra el plazo de prescripción del delito fiscal.

3) Finalmente se concluye que se vulnera el principio del *ne bis in idem*, pues se entiende que el artículo 197 bis permite que un mismo comportamiento sea juzgado en sede penal después de haberlo sido en sede administrativa, con la sola prevención de que la ejecución de la sanción quedara en suspenso.

La sentencia, fruto de una mayoría consensuada, cuenta no obstante en relación con este extremo con un voto particular suscrito por dos magistrados. El criterio expresado en tal voto destaca en primer lugar, como hace la Sentencia mayoritaria, «los defectos de técnica normativa de ese artículo 197.bis», y considera que el título VI la LGT también es técnicamente perfectible, porque «únicamente se ocupa de los indicios delictivos advertidos por la Administración tributaria cuando todavía no se ha practicado liquidación, y no hace referencia a la hipótesis de que esos indicios sean constatados con posterioridad a la liquidación ya practicada».

Pero, en síntesis, sostiene que tal omisión de la LGT no impide a la Administración tributaria, en los casos de liquidación o sanción, comunicar la existencia de indicios de delito a la jurisdicción penal.

Tras una referencia a los modelos de procedibilidad que ha habido en España para el caso de indicios de delito, se señala que *«el apoderamiento para la liquidación tributaria de la justicia penal es total cuando, por existir indicios de delito contra la Hacienda Pública, su labor de enjuiciamiento resulte obligada; y no puede verse obstaculizada por una previa liquidación administrativa»*.

Se expone que el tenor del artículo 305.5 del Código Penal antes citado es claro y se recuerda, además, la existencia de otras normas del ordenamiento jurídico, con rango de ley, en las que se establece la obligación general de denunciar delitos, y que es una obligación específica de las autoridades y funcionarios públicos.

Así, en relación a los ciudadanos en general el artículo 259 de la LECRim dispone que *«El que presenciare la perpetración de cualquier delito público está obligado a ponerlo inmediatamente en conocimiento del Juez de instrucción, de paz, comarcal o municipal o funcionario fiscal más próximo al sitio en que se hallare»*.

Mientras que para las autoridades y funcionarios públicos resulta de aplicación el artículo 262 de la LECrim, que contiene una obligación específica para los mismos.

En este voto que disiente del criterio mayoritario se advierte que sería un *«contrasentido que esos indicios, conocidos con posterioridad a una liquidación tributaria ya practicada, sí podrían ser denunciados por un particular, quien incluso podría ejercitar acción para su persecución y castigo; y no lo podrían ser por la Administración Tributaria»*, lo que supondría un obstáculo para la perseguibilidad de los delitos fiscales que en cambio no tienen otros delitos públicos.

A continuación, y contrariamente a lo que se sostiene en la fundamentación de la Sentencia, se argumenta que el principio de confianza legítima no se ve vulnerado porque *«mientras no haya vencido el plazo de prescripción legalmente establecido para un delito, cualquier ciudadano sabe, sin ningún género de dudas, que se puede dirigir contra él la acción penal y, por tal razón, su ejercicio dentro de ese lapso temporal no puede ser calificado de sorpresivo. Y esto, que está establecido con carácter general en el Código Penal para todo delito sin salvedad alguna, debe operar con el mismo alcance también en el delito contra la Hacienda Pública»*.

Tampoco se considera que la existencia de una liquidación e hipotética sanción previas, aunque sean firmes, hayan de vulnerar el principio *non bis in idem*, porque en última instancia los interesados podrán hacerlas valer en el proceso penal tanto para la fijación de la pena como para la determinación del contenido de la responsabilidad civil que acompañe a ese castigo penal.

Se recuerda en este sentido que no hay lesión alguna al principio *non bis in idem*, a tenor de la doctrina del Tribunal Constitucional que declara la primacía de la jurisdicción penal y la absorción por la pena de la eventual sanción admi-

nistrativa impuesta (deduciendo esta última del monto de la pena). La doctrina del Tribunal Constitucional declara que dicho principio no se vulnera, ni en su aspecto sustantivo ni en el procedimental, cuando en el ulterior procedimiento penal, que en todo caso es preferente y preeminente, aunque sea posterior, se descuenta o minora del importe de la pena impuesta (en caso de sentencia condenatoria) el de la sanción administrativa impuesta previamente (STC 334/2005, de 20 de diciembre de 2005)²⁴.

Finalmente, sobre los efectos de la Sentencia, se concluye que en la práctica la aparición de indicios de delito se pone de manifiesto ante la Administración tributaria, por lo que si no pudiere pasar el tanto de la culpa a la jurisdicción penal por el hecho de haber girado liquidación o impuesto sanción, entonces la previa liquidación tributaria, aunque no sea debida a una regularización voluntaria, se convertiría en un óbice a la perseguibilidad del delito fiscal.

En fin, según el criterio disidente, *«sostener que cualquier liquidación, y no tan sólo la que responde a una previa solicitud de regularización voluntaria, excluye el deber de denunciar el delito de la Administración tributaria, desvirtúa la regularización voluntaria como elemento negativo del delito fiscal, y amplía esta posibilidad de enervar la persecución del delito en la práctica, sin ningún apoyo legal y en menoscabo del bien jurídico tutelado por la ley penal en el art. 305 del Código Penal»*.

8. Posibles efectos, perversos y benévolos, de la anulación del precepto

Con independencia de las cuestiones que todo teórico pueda plantearse y que aquí se han tratado de recoger, lo innegable es que la Sentencia comentada, que anula el precepto reglamentario reiterado, ha de tener efectos jurídicos.

Hay un sector de la doctrina que considera que el único efecto que se atribuye a la anulación del artículo 197.bis.2 es que se impida que la Administración vuelva a instruir un expediente sobre unos hechos que ya fueron objeto de uno previo sobre el recayó liquidación definitiva e incluso sanción; esto es, que se vete que Hacienda se extralimite en sus negociaciones con el contribuyente al punto de ofrecer la impunidad a un delincuente, pero en absoluto puede quedar proscrita la vía de la denuncia normal y obligada al tratarse de un deber que concierne a toda administración. Es decir, la idea que subyace parece que en la Sentencia y en la opinión de distintas voces autorizadas es que la Administración no deja de estar facultada a remitir el expediente a la sede penal pero sin volver a comprobar o investigar de manera previa, y desde luego sin volver a

24 En la STC 2/2003, de 16 de enero, apartándose expresamente de la doctrina establecida en la SSTC 177/1999, de 11 de octubre, y 152/2001, de 2 de julio, se concluye que el núcleo esencial de la garantía material del *non bis in idem* reside en impedir el exceso punitivo en cuanto sanción no prevista legalmente. De tal modo que no cabe apreciar una reiteración punitiva constitucionalmente proscrita cuando, aun partiéndose de la existencia de la imposición de una doble sanción en supuestos de identidad de sujeto, hecho y fundamento, en la ulterior resolución sancionadora (–penal–) se procede a descontar y evitar todos los efectos negativos anudados a la previa resolución sancionadora (administrativa), ya que, desde la estricta dimensión material, el descontar dichos efecto provoca que en el caso concreto no concurra una sanción desproporcionada (FJ 6).»

emitir una liquidación vinculada a delito, por más que la acreditación de este modo de la *notitia criminis* sea necesariamente más pobre²⁵.

Aunque, otras opiniones, a las que nos sumamos, consideran que, en la práctica, los efectos de la anulación son muy limitados²⁶. En principio, la Administración tributaria, tras esta Sentencia, debería ser más diligente en el envío de los expedientes de que conozca a la jurisdicción penal, y, en todo caso, antes de que se gire liquidación o se imponga sanción. Cosa que se supone ya hacía.

Pero en caso de ya haber procedido a la liquidación y eventual sanción, nada impide, pese a la Sentencia, que se siga acudiendo a la jurisdicción penal si aparecen indicios de delito. Ya que la Administración tributaria podría invocar el artículo 262 de la LECrim.

Esto es, si la Administración tributaria gira liquidación e impone sanción, y aprecia entonces la existencia de indicios de delito, no necesita la habilitación reglamentaria del anulado artículo 197 bis, sino que, por ministerio de la Ley (art. 262 de la LECrim) puede (y debe) perfectamente proceder a comunicar tales indicios a la jurisdicción penal.

Además, en caso de intervención de la jurisdicción penal, no sería la jurisdicción contenciosa quien debiera decidir si era ajustado a Derecho el haber pasado el tanto de la culpa a la jurisdicción penal tras la liquidación y sanción. Lo cual, por otra parte, era obvio, dada la preeminencia de la jurisdicción penal.

En cualquier caso, para garantizar la seguridad jurídica, y evitar que se pudieran plantear problemas, no estaría de más que se diera la necesaria certeza y seguridad jurídica mediante una reforma legal a estos casos de concurrencia de potestades estatales sobre una misma realidad fáctica: el impago de tributos.

La solución que, a nuestro juicio, sería más correcta, desde un punto de vista técnico, quizá pasaría por dar rango legal, en la parte general del Código Penal (en el Título Preliminar o en el Libro Primero), a la jurisprudencia del Tribunal Constitucional antes citada sobre los casos de sanción administrativa que es

25 Sobre esta idea *vid.* BLÁZQUEZ LIDOY, A., en «La regularización del delito contra la Hacienda Pública en reforma de la LGT (Ley 34/2015)», en la obra colectiva *Estudios Jurídicos en homenaje al profesor Doctor don Francisco Clavijo Hernández*, Ed. Aranzadi, Pamplona. 2019. Este autor se pregunta, con ocasión el estudio del caso de que el obligado tributario haya presentado una autoliquidación extemporánea por importe superior a 120.000 pero no haya efectuado el ingreso, si la AEAT debe remitir directamente el expediente a sede penal o, por el contrario, debe comprobar e investigar de manera previa: «A los efectos de acreditar la *notitia criminis*, la AEAT debería verificar la existencia de una deuda superior a 120.000, procediendo a su cuantificación en la medida de lo posible, y probar que la declaración extemporánea trae causa de una ocultación dolosa inicial. Y sólo si se cumplen ambos requisitos debería remitirse la causa a la sede penal».

26 HERRERA MOLINA, P., y TANDAZO RODRÍGUEZ, A., en «¿Puede perseguir la inspección un supuesto delito fiscal después de haber dictado liquidación sin apreciar indicios delictivos? A propósito de la STS de 25 de septiembre de 2019», *Revista de Contabilidad y Tributación*, CEF, núm. 443/2020, 5-30, advierten que «(e)n realidad, la anulación del artículo 197 bis.2 no elimina el deber de denuncia de la Administración tributaria, pues, como advierte el propio voto particular, aquel se funda en el artículo 262 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal. Lo que posibilitaba el citado precepto –al menos en su interpretación literal– era el inicio de una nueva comprobación para perseguir el delito sin necesidad de que apareciesen nuevas pruebas.» Asimismo entiende que la anulación del precepto no tiene relevancia sobre la posibilidad de regularizar la deuda correspondiente al delito fiscal una vez que la Administración ha dictado liquidación, «pues –como hemos sostenido– no impide la denuncia siempre que se descubran nuevas pruebas».

tenida en cuenta posteriormente por el órgano judicial penal. Esto no sería incompatible con que dentro de las normas sectoriales correspondientes, como la tributaria, se incorporase un precepto específico que diera rango legal al anulado precepto del reglamento.

Se trataría de introducir un nuevo artículo, regulador del principio de proporcionalidad, donde se especificase que la existencia de un acto administrativo (firme o no, sancionador o no), no impedirá, en ningún caso, la intervención de la jurisdicción penal. Y que, en caso de Sentencia condenatoria, de haber habido previa sanción administrativa, se anulará esta y se tendrá en cuenta en el momento de fijación de la pena, para minorar esta de forma equitativa.

Como antes se apuntó, la preeminencia de la jurisdicción penal no debería estar en tela de juicio, porque lo contrario sería admitir una vía de fraude peligroso: habría autoridades de diverso signo interesadas en una ágil sanción administrativa de determinados hechos para evitar una más gravosa sanción penal de los mismos hechos, en ámbitos como medio ambiente, urbanismo, o tráfico.

El precepto incorporado al Código Penal tendría la virtud de ser de aplicación para la anulación por la jurisdicción penal de actos administrativos, pero también contratos civiles, o actos de la jurisdicción social.

Piénsese en un proceso civil en el que una de las partes solicite la nulidad de un contrato porque hubo un vicio en el consentimiento y que tal demanda sea desestimada por Sentencia firme. Si dentro del plazo de prescripción, se prueba que el contrato fue celebrado mediando extorsión, nada impide que la Sentencia penal que condene por extorsión declare la nulidad del contrato civil, pese a que hubiere un pronunciamiento firme del orden civil.

De la misma manera no debería sorprender que pese a que haya una sanción administrativa firme (incluso confirmada por un órgano judicial contencioso), en caso de que la sanción se refiera a hechos delictivos, se proceda a dictar Sentencia condenatoria penal, en la que sea posible la declaración de nulidad de la sanción, o la minoración de la condena penal por descuento de la multa administrativa ya abonada.

Se trata de una situación que se da en la práctica en multitud de ocasiones, por lo que sería necesario que hubiera una norma, incorporada al Código Penal, que diera cobertura legal a lo que hasta ahora solo ha tenido fundamento jurídico en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional.

A lo anterior hay que unir que no puede desconocerse que el Tribunal Supremo ha basado la anulación del precepto reglamentario precisamente en su carácter *ultra vires*, al considerar que esta disposición carecía de fundamento en la reforma de 2015 que adaptaba la Ley General Tributaria a la nueva regulación del Código Penal. Es por esto que, con independencia de nuestras consideraciones anteriores, y al sostener asimismo que lo que el reglamento establecía era una nueva forma de derogar un acto firme no prevista en la ley, la Sentencia ha hecho necesario una reforma legal que implique la incorporación de un nuevo precepto en la LGT que prevea la posibilidad de que se aprecien nuevos indicios de delito después de culminarse las actuaciones de investigación y que

regule el modo de proceder de la Administración, lo que podría pasar por anular antes la sanción administrativa, algo que si antes podía considerarse innecesario, ha pasado a ser imprescindible por *mor* del fallo judicial. Esto es, se aprecia ahora la necesidad de que la propia ley regule el modo de proceder de la Administración tributaria en los casos en que aunque hubiera habido previa comprobación e incluso se hubiera dictado una liquidación definitiva como consecuencia de la realización de actuaciones de carácter general, llegasen a su poder nuevos datos sobre el obligado que pusieran de relieve verdaderos indicios de un delito fiscal, situaciones que no son frecuentes pero sí posibles, máxime con las nuevas obligaciones de información a que están sometidos los estados. Es en este precepto donde ha de regularse cómo ha de actuar el órgano competente y qué efectos tendría la remisión del tanto de culpa y del expediente en la liquidación girada y en la sanción que hubiera podido haber sido impuesta.

Por último, en el caso de que finalmente el legislador se ocupe de estos supuestos, o incluso de que admitamos que la anulación del precepto no impide denunciar sin posibilidad de instruir un nuevo expediente los hechos ante la jurisdicción competente, habrá que acotar el significado de regularización espontánea a los efectos de discernir cuándo el delito fiscal desaparecería, pues también podría ocurrir que el obligado, en el supuesto de que fuera consciente del conocimiento de nuevos datos por parte de la Administración que podrían dar lugar a la imputación de un delito, procediera a ingresar el importe completo de la nueva deuda descubierta²⁷.

9. Conclusiones

1. Mientras que los delitos naturales (robo, homicidio, lesiones) no necesitan mayores explicaciones para ser entendidos y aceptados en todo tiempo y lugar, los llamados delitos artificiales (delitos fiscales, por conducir sin permiso) no dejan de tener siempre un componente de «política criminal» que a veces los convierte en arbitrarios. Y cuando sobre un mismo hecho, en este caso, el impago de impuestos, hay una frontera artificial entre lo que debe ser considerado delito o infracción administrativa, o simplemente dar lugar a una liquidación más el pago de intereses, surgen problemas evidentes derivados de las distintas potestades estatales que entran en juego en cada caso, y que naturalmente colisionan entre sí.

2. En esta batalla entre dos potestades estatales (la sancionadora penal y la recaudatoria o fiscal) el último capítulo interesante lo encontramos en la Sentencia n.º 1246/2019, de 25 de septiembre de 2019, que anula el artículo 197 bis, apartado 2, del Reglamento 1065/2007.

27 BLÁZQUEZ LIDOY, A., ha advertido que el artículo 252 de la LGT, que regula la excusa absolutoria tanto de deudas no prescritas tributariamente como también en el caso de las prescritas, no llega a tomar en cuenta un tercer supuesto: «Y es si hay posibilidad de presentar una declaración complementaria en el caso de que haya existido una inspección completa. Es decir, cuando nos encontramos ante una liquidación definitiva y completa, que sólo podrían ser objeto de revisión a través de alguno de los procedimientos especiales de revisión. Es posible que en un procedimiento de investigación y comprobación seguido contra un obligado tributario no se hayan descubierto los fraudes fiscales cometidos». Op. Cit. Pág. 21.

3. En el Derecho español ha habido dos diferentes modelos de procedibilidad en el caso de delito fiscal: 1) el actual, de preeminencia penal, que atribuye al Juez penal la liquidación tributaria; y 2) el de prejudicialidad administrativa, que condicionaba la remisión a la jurisdicción penal a que fuera firme la correspondiente liquidación tributaria.

4. Tras las reformas operadas por la Ley Orgánica 7/2012 de reforma del CP y la Ley 34/2015, se fijó como regla general la continuación de las actuaciones tributarias aunque se pasase el tanto de culpa a la jurisdicción penal, cosa que no ocurría antes. Esta es la nueva regla desde 2015 salvo las excepciones tasadas en el art. 251, porque antes se paralizaban todas las actuaciones y se suspendía por supuesto el procedimiento sancionador. Es decir, que salvo casos puntuales, la administración tributaria recupera la facultad liquidatoria en el caso de que existan hechos delictivos.

5. El anulado artículo 197.bis.2 del Reglamento disponía que la apreciación de indicios de delito contra la Hacienda Pública, podría tener lugar en cualquier momento, con independencia de que se hubiera dictado liquidación administrativa o, incluso, impuesto sanción. En estos casos, las propuestas de liquidación administrativa y de sanción que se hubieran formulado, quedarían sin efecto. Y se suspendería la ejecución de las liquidaciones y sanciones ya impuestas.

6. La STS de 25 de septiembre de 2019 anula el artículo 197 bis por tres motivos: 1) es *contra legem*, ya que considera que no hay habilitación legal para conferir a la Administración tributaria la posibilidad de remitir las actuaciones a la vía penal cuando haya girado liquidación e incluso impuesto sanción; 2) es contrario al principio de confianza legítima, pues si ya hay liquidación e incluso sanción el ciudadano solo se vería tranquilo si transcurre el plazo de prescripción; y 3) es contrario al principio *non bis in idem* porque podría imponerse una sanción penal cuando ya hubiere una sanción administrativa.

7. El voto particular que disiente de este criterio pone de manifiesto que no se trata de un reglamento *contra legem*, sino que cuenta con habilitación legal suficiente en la LGT; que no hay vulneración del principio de confianza legítima, ya que dentro del plazo de prescripción del delito cualquier ciudadano debe esperar que se pueda dirigir contra él la acción penal, y que no se vulnera el principio *non bis in idem*, con arreglo a la doctrina del Tribunal Constitucional, que en casos de sanción administrativa previa al inicio de un proceso penal ha declarado que lo procedente es que se descuente de la eventual condena penal la previa sanción administrativa, lo que excluye la vulneración de tal principio.

8. Las consecuencias prácticas de la anulación del artículo 197.bis.2 están por ver. La primera debiera ser una reforma legal que diese seguridad jurídica a la situación no tan infrecuente de concurrencia de la potestad fiscal y sancionadora penal. La segunda consecuencia debería ser que la Administración tributaria comunicase cuanto antes a la jurisdicción penal el conocimiento de indicios de delito (algo que se supone que ya hacía).

9. Nuestra propuesta es dar rango de ley orgánica, mediante un nuevo artículo en el Código Penal, bien en el Título Preliminar bien en el Libro I, bajo la rúbrica

«del principio de proporcionalidad» a la jurisprudencia constitucional recaída en casos en que se inicia un proceso penal cuando ya ha habido sanción administrativa firme. Casos en que se opta por «descontar» la multa impuesta de la sanción penal. Esto incrementaría la seguridad jurídica, y permitiría conjurar los riesgos de fraude por autoridades diligentes para sancionar infracciones administrativas y evitar así la intervención de la jurisdicción penal, lo que sería contrario a las más elementales garantías de un Estado de Derecho.

10. La Sentencia ha hecho a nuestro juicio también necesaria la previsión en la LGT de la regulación del modo de proceder de la Administración tributaria en los casos en que se adviertan indicios de delito en un momento posterior a la culminación de la regularización del obligado e incluso de la imposición de sanción tributaria.

10. Bibliografía

- ALARCÓN GARCÍA, E., «Crítica a la modificación de finales de 2017 en los reglamentos de desarrollo de la LGT (Parte I)», *Revista Técnica Tributaria*, núm. 125, abril-junio, 2019.
- ALARCÓN GARCÍA, E., «Los criterios de la STS 1246/2019 de la Sala 3ª, y sus votos particulares», ponencia pronunciada en el *Seminario permanente de derecho tributario de la UNED*, Madrid, 25 de noviembre de 2019.
- BARCIELA PÉREZ, J.A.: «El principio *non bis in idem* en el ámbito tributario a tenor de la reciente jurisprudencia del TEDH y el TJUE», *Revista Quincena Fiscal*, núm. 6/2019, parte Jurisprudencia. Comentarios. Editorial Aranzadi, S.A.U., Cizur Menor. 2019
- BLÁZQUEZ LIDOY, A., «La regularización del delito contra la Hacienda Pública en reforma de la LGT (Ley 34/2015)», en la obra colectiva *Estudios Jurídicos en homenaje al profesor Doctor don Francisco Clavijo Hernández*, Ed. Aranzadi, Pamplona. 2019.
- CALVO VÉRGEZ, J., «El delito contra la hacienda pública en la reforma de la LGT», *Revista Quincena Fiscal*, núm. 11/2016, Editorial Aranzadi, S.A.U.
- DELGADO SANCHO, C.D., «Requiem por el delito fiscal», *Revista Quincena Fiscal*, núm.11/2018, Editorial Aranzadi, S.A.U.
- HERNANZ MARTÍN, A., «Las sanciones en la LGT y en el RGST». *Revista de Información Fiscal*, noviembre-diciembre 2004.
- HERRERA MOLINA, P., «Peculiaridades del delito fiscal y nulidad del art. 197.bis.2 del Reglamento General de Inspección (STS de 25 de septiembre de 2019)», blog ECJ Leading Cases, *Tributos, gasto público y la crisis del Estado de Derecho*.
- HERRERA MOLINA, P., y TANDAZO RODRÍGUEZ, A., «¿Puede perseguir la inspección un supuesto delito fiscal después de haber dictado liquidación sin apreciar indicios delictivos? A propósito de la STS de 25 de sep-

tiembre de 2019», *Revista de Contabilidad y Tributación*. CEF, núm. 443/2020.

- MARTÍN LÓPEZ, J., «La "irrecurribilidad" ante la jurisdicción contencioso-administrativa de las liquidaciones vinculadas al delito de defraudación tributaria y el derecho al Juez ordinario predeterminado por la ley», *Revista Quincena Fiscal*, núm.10/2018. Editorial Aranzadi, S.A.U.
- MENÉNDEZ MORENO, A., «El Título VI de la Ley General Tributaria: un fallido "paso a dos"», *Revista Quincena Fiscal*, núm.10/2017. Editorial Aranzadi, S.A.U.
- RODRÍGUEZ ALMIRÓN, F. J., en «Aspectos jurídicos controvertidos en los delitos contra la Hacienda Pública», *Revista Aranzadi Doctrinal*, núm. 5/2017 parte Estudios. Editorial Aranzadi, S.A.U., Cizur Menor. 2017.