



¿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](#)

Pedro Manuel Herrera Molina

*Catedrático de Derecho Financiero y Tributario.
UNED*

Ada Tandazo Rodríguez

*Profesora tutora de Derecho Financiero y Tributario.
Centro de Estudios Ramón Areces*

Extracto

La regulación del delito fiscal presenta unas peculiaridades dirigidas a reforzar la posición de la Administración para recaudar las deudas defraudadas. ¿Resulta compatible este régimen con la posibilidad de denunciar un posible delito después de haberse dictado liquidación? El artículo 197 bis.2 del Reglamento de aplicación de los tributos permitía «apreciar» indicios delictivos «en cualquier momento». Tal precepto ha sido anulado por la Sentencia del Tribunal Supremo de 25 de septiembre de 2019. Esta postura se discute, con vehemencia, en un voto particular. Pensamos –siguiendo al tribunal– que el precepto era ilegal por infringir el régimen previsto en la Ley General Tributaria. En la actualidad, sigue existiendo un deber de denuncia (art. 262 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal), pero este queda limitado a los supuestos en que aparezcan nuevas pruebas y no implica la potestad para iniciar un nuevo procedimiento de comprobación. Por otra parte, aunque ofrezca ciertas dudas, parece posible una interpretación finalista del artículo 305.4 del Código Penal que admita una regularización penal ante los órganos judiciales después de haberse dictado liquidación.

Palabras clave: delito fiscal; denuncia; liquidación; regularización.

Fecha de entrada: 23-12-2019 / Fecha de aceptación: 10-01-2020

Cómo citar: Herrera Molina, P. M. y Tandazo Rodríguez, A. (2020). ¿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*, 443, 5-30.



Can tax authorities report tax crimes after a tax assessment which does not find any evidence of a crime?

Judgment of the Spanish Supreme Court of September 25, 2019

Pedro Manuel Herrera Molina

Ada Tandazo Rodríguez

Abstract

Legislation on tax crimes includes peculiarities to reinforce the position of tax authorities and grant the omitted payment of taxes. Is it possible for the Tax Authorities to report tax crimes after a tax audit is completed without finding any evidence of a crime? Article 197 bis.2 of the General Regulation on Tax Audits empowered tax authorities to assess crimes «at any moment». The Spanish Supreme Court has declared this rule void (with a vocal dissenting opinion). In our view, the provision clashed against the rules of the General Tax Act. Currently, tax authorities must report tax crimes when they receive new proofs (Article 262 Criminal Procedure Act) but cannot bring into motion a new audit. It is doubtful whether the taxpayer can adjust his tax situation without criminal consequences after a completed tax audit. A teleological interpretation could support an affirmative answer. In any case, only criminal courts could appreciate this circumstance.

Keywords: tax crime; crime report; tax assessment; tax adjustment.

Citation: Herrera Molina, P. M. y Tandazo Rodríguez, A. (2020). ¿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*, 443, 5-30.



Sumario

1. Planeamiento
 - 1.1. Objeto y método
 - 1.2. Finalidad del precepto anulado
 - 1.3. Tono *melodramático* de la sentencia y del primer voto particular
2. Modalidades de liquidaciones y sanciones para las que resultaba relevante el precepto anulado
 - 2.1. Cuestión planteada
 - 2.2. Liquidaciones derivadas de la apreciación de indicios delictivos
 - 2.3. Liquidaciones definitivas dictadas sin haberse apreciado indicios de delito
 - 2.4. Liquidaciones provisionales derivadas de comprobaciones limitadas o de actuaciones inspectoras de carácter parcial
3. Ausencia de habilitación legal e infracción del régimen previsto en la LGT por parte del precepto anulado
 - 3.1. Los argumentos de la sentencia se reconducen a la infracción del régimen previsto en la LGT
 - 3.2. El voto particular interpreta que el precepto permitía «reapreciar» los hechos reflejados en la liquidación para apreciar indicios de delito, pero exigía requisitos adicionales de carácter formal
 - 3.3. Posibilidad de haber salvado la legalidad del precepto mediante una interpretación correctiva (exigencia de nuevas pruebas como presupuesto para practicar la denuncia)
 - 3.3.1. Formulación e inconvenientes de una hipotética interpretación correctiva
 - 3.3.2. *Excursus*: otros preceptos reglamentarios impugnados que han sido objeto de interpretación correctiva por la sentencia
4. La discutible necesidad del precepto anulado para garantizar la persecución del delito fiscal y preservar el deber de contribuir (comentario crítico al primer voto particular)
5. La supuesta tensión del precepto anulado con otros mandatos legales (comentario crítico a la sentencia)
 - 5.1. Posible inobservancia de las normas sobre revisión de actos administrativos firmes
 - 5.2. Posible incompatibilidad con la prohibición de *non bis in idem*
 - 5.3. Posible transgresión del principio de confianza legítima



- 6. Efectos de la sentencia sobre la posibilidad de denunciar después de haber dictado liquidación sin apreciar indicios delictivos y sobre la posibilidad de regularizar tras dicha liquidación
 - 6.1. Sobre la posibilidad de denuncia de la Administración tributaria o de un tercero con posterioridad a la liquidación
 - 6.2. Posibilidad de regularizar la deuda correspondiente al delito después de que se haya dictado liquidación definitiva
- 7. Conclusiones
- Referencias bibliográficas

Nota: Los autores agradecen las valiosas observaciones de Carlos Palao Taboada, sin que esto suponga que suscriba nuestros argumentos ni sea responsable de nuestros posibles errores.

1. Planeamiento

1.1. Objeto y método

La configuración del delito fiscal presenta una serie de peculiaridades que refuerzan el papel de la Administración tributaria en el proceso penal. En este trabajo analizaremos la posibilidad de que la Administración persiga un supuesto delito contra la Hacienda pública después de haber dictado liquidación sin haber apreciado indicios delictivos.

Esta posibilidad tiene apoyo en el deber de denuncia previsto en el artículo 262 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal. Además, la reforma del Reglamento general de aplicación de los tributos (RD 1070/2017) estableció *–sin precisar un concreto presupuesto habilitante–* 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...» (art. 197 bis.2).

Este último precepto ha sido anulado por la Sentencia del Tribunal Supremo (TS) de 25 de septiembre de 2019 (rec. núm. 85/2018 –NFJ075067–). El TS considera que la citada norma carece de habilitación legal, se opone a la regulación de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), contradice el principio de *non bis in idem*, lesiona el principio de confianza legítima y quebranta el régimen de revisión de actos administrativos firmes. En cambio, uno de los dos votos particulares de la citada sentencia discrepa de estos argumentos y afirma que el citado precepto constituía un elemento clave para garantizar la protección del deber constitucional de contribuir.

En este trabajo *–además de analizar la sentencia–* examinaremos el bien jurídico protegido por el delito fiscal y los supuestos en que la Administración puede perseguir tales delitos tras haber dictado liquidación definitiva, aunque se haya anulado el precepto reglamentario. Prestaremos especial atención a la posibilidad de practicar la denuncia a pesar de la anulación del precepto.

Como hemos comentado, la sentencia incorpora dos votos particulares. El primero, especialmente relevante (suscrito por los magistrados Maurandi Guillén y Toledano Cantero), considera que no debía haberse anulado el citado artículo 197 bis.2 del Reglamento de aplicación de los tributos (posibilidad de apreciar los indicios delictivos en cualquier momento). El otro, elaborado por el magistrado Díaz Delgado, entiende que sí debía haberse anulado el artículo 74.1 h) relativo a ciertos supuestos en que debía denegarse el certificado de estar al corriente de las obligaciones tributarias.

Hemos preferido no estructurar este trabajo en un comentario separado de la sentencia y de los votos particulares, pues consideramos mejor sistemática el ir analizando cada uno de los problemas jurídicos planteados.

Al seguir esta estructura –centrada en problemas y no en la estructura de la sentencia– corremos el riesgo de que el lector no pueda apreciar con claridad a qué pasajes de la sentencia o de los votos particulares nos referimos. Por este motivo hemos puesto especial empeño en referenciar cada uno de los pasajes citados.

1.2. Finalidad del precepto anulado

Antes de continuar con este estudio, conviene plantearse cuál era la finalidad del precepto anulado.

A posteriori cabe formular dos interpretaciones:

- a) La norma se limitaba a reiterar el deber general de denuncia previsto en el artículo 262 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal. Si así fuese, el precepto resultaba superfluo.
- b) El reglamento añadía algo más al citado deber. En efecto, el precepto no mencionaba el mero deber de denuncia, sino la potestad de «apreciar» *en cualquier momento* indicios delictivos. Por tanto, parece afirmarse una permanente potestad de investigación tributaria –dentro del plazo de prescripción penal– que la norma no subordina a un específico presupuesto habilitante (como podría ser la aparición de nuevas pruebas).

Esta segunda interpretación podría matizarse en el sentido de que la Administración solo podía apreciar y denunciar el delito, después de haber desconocido su existencia en una inspección de carácter general, cuando llegaran a su conocimiento nuevas pruebas. Desde luego, es una interpretación razonable, pero –a nuestro juicio– no resulta obvia. Llegamos a esta conclusión a partir de los siguientes elementos:

- a) La literalidad del precepto. Ese no se refiere expresamente a la «denuncia», sino a la posibilidad de que la Administración «aprecie» la existencia de indicios delictivos «en cualquier momento», incluso después de haber dictado liquidación. Por tanto, las propias palabras del precepto admiten una nueva apreciación de tales indicios a partir del propio expediente de comprobación.
- b) Los antecedentes normativos. Ante las alegaciones críticas recibidas en el trámite de información pública la Dirección General de Tributos (DGT) contestó lo siguiente:

[...] la norma es clara y no se considera necesario modificarla [...] Siguiendo el mandato del artículo 250 LGT [...] el artículo 197 bis RGAT *describe las distintas situaciones* en las que se pueden apreciar esos indicios de delito,

teniendo en cuenta no solo el órgano actuante sino también el momento procedimental, señalando que estos indicios pueden apreciarse en cualquier momento, con independencia de que se haya dictado liquidación o incluso impuesto sanción¹ (la cursiva es nuestra).

De esta respuesta parece deducirse que los redactores del precepto no consideraban limitada su aplicación a los supuestos en que la Administración tuviera constancia de nuevos hechos no contemplados en la liquidación. La DGT afirma que se «describen las distintas situaciones en las que se pueden apreciar esos indicios de delito», pero, en realidad no se precisa en qué casos sería esto posible después de haberse dictado liquidación, sino, tan solo, que tales indicios «pueden apreciarse en cualquier momento».

c) Los argumentos reflejados en la sentencia y en el primer voto particular.

En cuanto a la sentencia, el fundamento jurídico (FJ) 4.º, apartado 3, describe con detalle los argumentos del abogado del Estado (la cursiva es nuestra):

[...] en cuanto a la contradicción entre el precepto reglamentario y los artículos 250 y siguientes de la Ley General Tributaria, afirma el abogado del Estado que el hecho de que tales preceptos solo regulen la tramitación que debe efectuar la Administración en el caso de apreciarse indicios de delito en el seno de un procedimiento inspector *no impide que tal apreciación y el consiguiente deber de denuncia se puedan producir en un momento distinto*, a cuyo efecto el precepto cuestionado encontraría habilitación legal en los artículos 262 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal y 95.3 y 165.1 (*sic*) de la Ley General Tributaria.

Así pues –en la medida en que la sentencia refleje fielmente los argumentos del abogado del Estado– la oposición al recurso no menciona la interpretación según la cual el precepto solo resultaría aplicable en caso de aparición de nuevas pruebas.

Por lo que se refiere al primer voto particular sostiene expresamente que:

[...] también se pueden dar casos en que el conocimiento de los indicios de delito fiscal sean posteriores, *bien porque no haya sido apreciado debidamente en el curso de las actuaciones*, bien porque se conozca posteriormente a las mismas, con ocasión de otras actuaciones (apartado 9, penúltimo párrafo, la cursiva es nuestra).

En definitiva, el propio voto particular que defiende la legalidad del precepto sostiene que dicha norma permitía volver a «apreciar» el expediente que dio lugar a la liquidación apreciando debidamente los hechos reflejados en el procedimiento inicial.

¹ Agradecemos a don Esaú Alarcón García, que nos haya facilitado esta documentación. Cfr. también su conferencia impartida en la UNED el 25 de noviembre de 2019: Alarcón García (25 de noviembre de 2019).

Por tanto, nos inclinamos por considerar que el precepto añadía algo más al deber de denuncia previsto en la Ley de Enjuiciamiento Criminal y que no llevaba implícito un presupuesto habilitante basado en el descubrimiento de nuevas pruebas. Aunque estemos equivocados, existía un claro peligro de que un sector de la Administración lo interpretara de este modo, tal y como lo ha hecho el primer voto particular.

1.3. Tono *melodramático* de la sentencia y del primer voto particular

Una dificultad que encuentra el lector para valorar la sentencia y el primer voto particular es lo que podríamos llamar su carácter «melodramático»² o «pomposo»³.

Así, la sentencia incurre en un planteamiento hipergarantista⁴, considerando que el precepto impugnado no solo lesiona la regulación legal sino una larga lista de derechos y garantías del contribuyente: la prohibición de *bis in idem* (FJ 4.º, apartado 4.8), la confianza legítima (FJ 4.º, apartado 4.8 *in fine*) y el régimen legal de revisión de los actos tributarios (FJ 4.º, apartado 4.7).

Por su parte, el primer voto particular da la impresión de que el precepto anulado resultaba imprescindible para garantizar el deber de contribuir y la subsistencia del Estado social (apartado 2.º).

A nuestro juicio, este «dramatismo» lleva a la sentencia y al voto particular a poner el acento en principios que –pese a su indudable importancia en términos abstractos– no eran relevantes para decidir sobre la concreta legalidad del precepto reglamentario.

El único punto en que coinciden la sentencia y el voto particular es en la *falta de claridad y defectuosa técnica normativa* del precepto impugnado (FJ 4.º, apartado 4.1, de la sentencia y apartado 1 del primer voto particular). Ante esta circunstancia, hubiera sido conveniente realizar un esfuerzo suplementario para aclarar su sentido. Sin embargo, la sentencia y el voto particular parecen distraídos por los elementos melodramáticos y no se centran en precisar con argumentos técnicos cuál era el sentido del precepto ni cuáles serán las consecuencias de su nulidad.

² El Diccionario de la Real Academia de la Lengua define «melodrama» como una «obra [...] en la que se acentúan los aspectos patéticos y sentimentales».

³ La Real Academia recoge dos acepciones de este término: «1. Ostentoso, magnífico, grave y autorizado. 2. adj. Hueco, hinchado y extendido circularmente».

⁴ Los planteamientos excesivamente garantistas del TS han sido criticados, con acierto, por Carlos Palao Taboada (2019, apartados 4.3.1 y 5.1, especialmente).

2. Modalidades de liquidaciones y sanciones para las que resultaba relevante el precepto anulado

2.1. Cuestión planteada

En este epígrafe nos planteamos una cuestión que no se menciona en la sentencia y que el voto particular trata de un modo que nos parece insatisfactorio⁵: ¿qué modalidades de liquidaciones y sanciones resultaban afectadas por el precepto anulado? Realizaremos este análisis partiendo de una idea antes expuesta: el artículo 197 bis.2 no se limitaba a reiterar el deber de denuncia previsto en la Ley de Enjuiciamiento Criminal, sino que –en una de sus posibles interpretaciones– permitía realizar «en cualquier momento» una nueva valoración de los hechos reflejados en la liquidación.

2.2. Liquidaciones derivadas de la apreciación de indicios delictivos

Según el primer párrafo de la norma anulada:

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.

Pues bien, en el caso de las «liquidaciones derivadas del delito» (art. 250.1 LGT) los indicios delictivos se denuncian inmediatamente, de modo que no procedía la invocación del precepto. Por tanto, su anulación no tiene consecuencias sobre estos supuestos⁶. Sin embargo, la norma sí resultaba aplicable a la liquidación de elementos «que no se enc[ontraran] vinculados con el posible delito contra la Hacienda pública» (art. 205.1 *in fine* LGT).

⁵ El primer voto particular señala, de modo bastante impreciso:

[...] que las liquidaciones tributarias son, como regla general, provisionales (art. 101.4 LGT) e incluso en el procedimiento inspector cabe dictar liquidaciones provisionales en los casos que prevé dicho precepto. Y que, sin necesidad de extendernos ahora en ello, en estos supuestos las actuaciones de comprobación e inspección tributarias finalizadas con liquidación provisional, no impiden la regularización posterior bajo determinados supuestos, establecidos en el citado artículo 101.4.a LGT, situación en la que pueden aflorar nuevos elementos determinantes de indicios de delito fiscal. (Voto particular, apartado 9 *in fine*).

Este párrafo –que, por lo demás omite la conveniente mención al art. 148.3 LGT– parece suponer que el artículo 197 bis.2 se refería tan solo a las liquidaciones provisionales, pero tal impresión queda desvirtuada por otros pasajes del voto particular.

⁶ Aunque el precepto sí podría ser aplicable a la liquidación de elementos «que no se encuentren vinculados con el posible delito contra la Hacienda pública», prevista en el artículo 205.1 *in fine* de la LGT.

2.3. Liquidaciones definitivas dictadas sin haberse apreciado indicios de delito

En el caso de liquidaciones derivadas de un procedimiento inspector de carácter general, el precepto –según la interpretación literal que antes hemos mencionado– permitía una ulterior «apreciación» de indicios delictivos «en cualquier momento» sin exigir el descubrimiento de nuevas pruebas. La anulación del precepto supone un retorno al mandato general de denuncia previsto en la Ley de Enjuiciamiento Criminal. Esta regla solo operará cuando se descubran nuevas pruebas (incluyendo los indicios de que la inspección encubrió la conducta del obligado tributario) y no atribuye potestades para iniciar una nueva comprobación. A continuación nos detendremos en el examen de estas cuestiones mediante un análisis conjunto de la sentencia –que apenas profundiza en la cuestión– y el primer voto particular.

2.4. Liquidaciones provisionales derivadas de comprobaciones limitadas o de actuaciones inspectoras de carácter parcial

En el caso de las liquidaciones provisionales (derivadas de comprobaciones en vía de gestión o de actuaciones inspectoras) las actuaciones administrativas no permiten comprobar por completo la situación tributaria del contribuyente. Por tanto, no resulta problemático un examen más profundo a través de actuaciones posteriores.

En estos casos, resulta claro que la anulación del precepto reglamentario no impide una nueva comprobación en los términos previstos por el artículo 140.1 de la LGT para los supuestos de comprobación limitada⁷ y por el artículo 148.3 de la LGT en el caso de liquidaciones provisionales dictadas en un procedimiento inspector⁸. Este argumento puede trasladarse a aquellas sanciones tributarias que no estén relacionadas con un procedimiento inspector de carácter general⁹.

⁷ Artículo 140.1 de la LGT:

Dictada resolución en un procedimiento de comprobación limitada, la Administración tributaria no podrá efectuar una nueva regularización en relación con el objeto comprobado al que se refiere el párrafo a) del apartado 2 del artículo anterior [Obligación tributaria o elementos de la misma y ámbito temporal objeto de la comprobación] salvo que en un procedimiento de comprobación limitada o inspección posterior se descubran nuevos hechos o circunstancias que resulten de actuaciones distintas de las realizadas y especificadas en dicha resolución.

⁸ Artículo 148.3 de la LGT:

3. Cuando las actuaciones del procedimiento de inspección hubieran terminado con una liquidación provisional, el objeto de las mismas no podrá regularizarse nuevamente en un procedimiento de inspección que se inicie con posterioridad salvo que concurra alguna de las circunstancias a que se refiere el párrafo a) del apartado 4 del artículo 101 de esta ley y exclusivamente en relación con los elementos de la obligación tributaria afectados por dichas circunstancias.

⁹ En este sentido se ha pronunciado Mourelo Gómez (25 de noviembre de 2019).

Ahora bien, en estos casos, la modificación de la liquidación provisional exige el descubrimiento de nuevas pruebas (requisito no señalado expresamente el precepto anulado para apreciar los indicios de delito). Por tanto, sería posible sostener que –al igual que en el caso de las liquidaciones definitivas– la apreciación del delito no debería basarse en la mera recalificación de los hechos ya comprobados, sino en la aparición de nuevas pruebas en un procedimiento posterior.

3. Ausencia de habilitación legal e infracción del régimen previsto en la LGT por parte del precepto anulado

3.1. Los argumentos de la sentencia se reconducen a la infracción del régimen previsto en la LGT

Según la sentencia:

La previsión contenida en el [...] artículo 197 bis no es ya solo, a nuestro juicio, que carezca de habilitación legal suficiente, sino que se opone de manera radical a los preceptos legales que disciplinan la forma en que debe conducirse la Administración tributaria cuando aprecia que un contribuyente ha podido cometer un delito contra la Hacienda pública (FJ 4.º, apartado 4.6).

Se trata de un doble argumento: a) El precepto carece de habilitación legal y b) Contradice la regulación sobre «actuaciones y procedimientos de aplicación de los tributos en supuestos de delito contra la Hacienda pública» (arts. 250 y ss. LGT), pues estos prevén que los indicios de delito sean objeto de denuncia en el seno del procedimiento inspector.

La Ley 34/2015, de 21 de septiembre, de modificación parcial de la LGT, establecía una habilitación genérica para su desarrollo reglamentario:

El Gobierno dictará cuantas disposiciones sean necesarias para el desarrollo y aplicación de esta ley (disp. final undécima).

Por tanto, el argumento de la falta de habilitación legal carece de peso en sí mismo y se reconduce a determinar si el precepto reglamentario se opone a lo previsto en la reforma de la LGT.

Para la sentencia, la contradicción con el régimen de la LGT es evidente:

A fuerza de ser repetitivos, debemos insistir en algo obvio: la ley no contempla que se pase el tanto de culpa o que se remitan al Fiscal unas actuaciones de comprobación después de haberse dictado una liquidación administrativa; y mucho menos después de haberse sancionado la conducta infractora tras el oportuno expediente sancionador (FJ 4.º, apartado 4.6).

Hubiera sido conveniente que la sentencia se hubiera detenido más en determinar el sentido del precepto para explicar su contradicción con la LGT. ¿Exigía el precepto, de modo implícito, la aparición de nuevas pruebas o debía interpretarse en sentido literal? La sentencia no realiza esta labor. Da por sentado el sentido literal y su consiguiente contradicción con la LGT.

3.2. El voto particular interpreta que el precepto permitía «reapreciar» los hechos reflejados en la liquidación para apreciar indicios de delito, pero exigía requisitos adicionales de carácter formal

En el primer voto particular, los magistrados don Nicolás Maurandi Guillén y don Rafael Toledano Cantero afirman, que: a) el precepto reglamentario tenía apoyo en el artículo 262 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal, pues dicha norma impone el deber de denunciar delitos públicos a «los que por razón de su cargo, profesiones u oficio tuviesen noticia de algún delito público» (primer voto particular, apartado 5) y b) que el silencio de la LGT sobre la posibilidad de formular la denuncia después de practicarse liquidación no es una decisión deliberada, sino una muestra de «defectuosa técnica normativa» (primer voto particular, apartado 1). Dedicaremos el resto de este epígrafe al comentario de este voto particular.

Como punto de partida debemos recordar que el voto particular comentado –a diferencia de la sentencia– sí ofrece una interpretación detallada del precepto:

[...] se pueden dar casos en que el conocimiento de los indicios de delito fiscal sean posteriores [a la liquidación], *bien porque no haya sido apreciado debidamente en el curso de las actuaciones*, bien porque se conozca posteriormente a las mismas, con ocasión de otras actuaciones (apartado 9, penúltimo párrafo; la cursiva es nuestra).

Por tanto, el voto particular entiende que el precepto permitía apreciar los indicios delictivos después de la liquidación en dos casos:

- a) Cuando aparezcan nuevas pruebas («porque [los indicios] se conozca[n] posteriormente [...] con ocasión de otras actuaciones»).
- b) Cuando, sin concurrir nuevas pruebas, vuelva a «apreciar[se] debidamente» los hechos reflejados en la liquidación.

De este modo, el voto particular atribuye unas potestades de «reapreciar» hechos ya conocidos, que van más allá del mero deber de denuncia previsto en la Ley de Enjuiciamiento Criminal.

Por otra parte, en opinión de estos magistrados discrepantes, aunque el precepto no sea ilegal:

[...] debe evitarse la posibilidad de que la Administración tributaria *decida libremente* [la cursiva es nuestra] el momento de pasar el tanto de culpa al juez penal o la remisión al Ministerio Fiscal; pues eso puede conllevar una aplicación de hecho del principio de oportunidad, y hasta la selección arbitraria de los contribuyentes cuya persecución penal se insta a través de la deducción del tanto de culpa al juez o la remisión del expediente al Ministerio Fiscal.

Asimismo debe conjurarse la gravísima irregularidad que significaría que los órganos tributarios advirtieran a los contribuyentes de la comunicación de indicios al juez penal y al Ministerio Fiscal, sin efectuar dicha comunicación, al único fin de torcer su voluntad en los procedimientos tributarios.

Mas lo anterior serán prácticas jurídicamente patológicas o incorrectas que no deben impedir la persecución penal mediante la observancia de las reglas generales aplicables que antes han sido expuestas.

La evitación de esas prácticas, claramente reprobables, como habrá de conseguirse será exigiendo a la Administración tributaria que justifique la concreta fecha en la que tuvo noticia del delito y consigne la expresa declaración que no hubo la clase de advertencia que ha sido indicada (primer voto particular, apartado 12).

El voto particular considera contrario a derecho que «la Administración tributaria... [pueda decidir] *libremente el momento* de pasar el tanto de culpa al juez penal o la remisión al Ministerio Fiscal» (la cursiva es nuestra). Sin embargo, esto es precisamente lo que permite la dicción literal del artículo 197 bis.2:

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.

El voto particular «encauza» la citada interpretación literal incluyendo una doble exigencia formal no mencionada en la norma: a) que la Administración «justifique la concreta fecha en la que tuvo noticia del delito» y b) que «consigne la expresa declaración [de] que no hubo la clase de advertencia que ha sido indicada»; es decir, «que los órganos tributarios advirtieran a los contribuyentes de la comunicación de indicios al juez penal y al Ministerio Fiscal, sin efectuar dicha comunicación, al único fin de torcer su voluntad en los procedimientos tributarios».

Esta segunda cautela resulta muy extraña, pues implica exigir a la Administración una declaración de que no adoptó a sabiendas una decisión injusta en el procedimiento inspector para forzar la voluntad del contribuyente¹⁰.

¹⁰ Como nos ha hecho notar el profesor Carlos Palao Taboada: «la anulación del precepto no basta para impedir la treta de la inspección de amenazar con la denuncia y luego no presentarla: la presentación posterior muestra que la amenaza no era infundada».

En cuanto al primer requisito, es decir, la necesidad de justificar la fecha en que se tuvo conocimiento del delito, nos parece insuficiente si no se acompaña del motivo por el que se «aprecian» ahora los indicios delictivos en lugar de haberse hecho con motivo de la inicial comprobación.

A nuestro entender cabría distinguir tres motivos que justificarían la denuncia posterior a la liquidación o la sanción:

- a) Porque la Administración ha tenido conocimiento de nuevas pruebas aportadas por un tercero (como podía haber sucedido con la *Lista Falciani* o los *Papeles de Panamá*)¹¹.
- b) Como consecuencia de «otros procedimientos de comprobación –del propio obligado tributario o de terceros– de los que resulten acreditados hechos distintos a los considerados por los órganos de la Inspección durante la comprobación del tributo y periodo impositivo cuya defraudación constituye un posible delito contra la Hacienda pública»¹².
- c) Porque –aunque esto resulte improbable– haya indicios de que fue la propia Administración quien encubrió la conducta del defraudador tributario en el primer procedimiento de comprobación.

Además, si el fundamento legal del precepto reglamentario se encontrase en el artículo 262 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal, la Administración debería limitarse a denunciar los hechos al juez penal o al Ministerio Fiscal sin iniciar un nuevo procedimiento de comprobación (apreciación). Si esta fuera la interpretación del precepto anulado –interpretación que no parece admitir el voto particular– la norma hubiera resultado completamente innecesaria.

¹¹ Según la opinión de Mourelo Gómez (25 de noviembre de 2019), este era el tipo de supuestos a los que se refería el precepto anulado.

¹² Utilizamos la expresión literal de Joan Iglesias Capellas (2018, p. 43). El mismo autor se refiere al supuesto que citamos en la letra a) [«origen externo a la propia Administración (p. ej. una denuncia pública)»]. Además, realiza otra consideración muy valiosa:

[...] la decisión de denunciar una defraudación tributaria ya sancionada en vía administrativa puede producirse como consecuencia de dos circunstancias: a) de una parte, si se pone de manifiesto que la cuota tributaria efectivamente defraudada es superior a la liquidada por la Administración, superando el límite cuantitativo fijado en el artículo 305.1 del CP; b) y, de otra, si se pone de manifiesto que el incumplimiento tributario descubierto por la Administración, en lugar de constituir un supuesto de negligencia o de venir amparado en una causa de justificación, ha sido intencionado. (*Ibidem*, pp. 43-44).

3.3. Posibilidad de haber salvado la legalidad del precepto mediante una interpretación correctiva (exigencia de nuevas pruebas como presupuesto para practicar la denuncia)

3.3.1. Formulación e inconvenientes de una hipotética interpretación correctiva

¿Hubiera sido posible salvar la legalidad del precepto mediante una interpretación correctiva? Como hemos visto, tal interpretación consistiría en sostener que solo era posible practicar la denuncia con posterioridad a la liquidación cuando hubieran aparecido nuevas pruebas.

Pensamos que hubiera sido una solución posible. Sin embargo, nos parece más adecuada la anulación del precepto. Dicha anulación no impide la necesaria práctica de la denuncia cuando la apreciación del delito derive de nuevas pruebas que no pudieron tenerse en cuenta en la liquidación inicial.

La interpretación correctiva –utilizada con profusión por el Tribunal Constitucional (TC)– presenta el falso atractivo de respetar una norma a la vez que se altera su sentido literal. En la práctica, esta técnica genera inseguridad jurídica, pues el precepto queda intacto y será necesario recordar, en cada caso, el sentido que le dio la sentencia correctora.

3.3.2. *Excursus*: otros preceptos reglamentarios impugnados que han sido objeto de interpretación correctiva por la sentencia

La sentencia comentada sí ha acudido a una interpretación correctiva para salvar la legalidad de los otros tres preceptos del Reglamento general de aplicación de los tributos que fueron objeto de impugnación:

1. Del artículo 74.1 h) que niega al obligado la certificación de estar al corriente de sus obligaciones tributarias cuando tenga «pendientes de ingreso multas [o] responsabilidades civiles derivadas de delito contra la Hacienda pública».

El TS entiende que el precepto debe interpretarse de modo coherente con el artículo 74.1 g) en el sentido de que sí debe expedirse el certificado cuando las multas o responsabilidades civiles derivadas del delito no se encuentren en periodo ejecutivo o cuando exista fraccionamiento, aplazamiento o suspensión (FJ 1.º, apartado 4.4).

En cambio, el voto particular del magistrado don José Díaz Delgado (segundo voto particular) considera insuficiente esta interpretación restrictiva, y entiende que el

precepto debía haberse anulado por falta de habilitación legal (apartado 2.º de su voto particular). A nuestro entender sí era razonable equiparar la «responsabilidad civil derivada del delito» a las deudas tributarias, pero no sucede lo mismo con penas de multa impuestas por el tribunal penal, pese a que su recaudación se atribuya a la Administración tributaria por el artículo 305.7 del Código Penal.

2. Del artículo 171.3, que permite a la Inspección admitir a aquellas personas obligadas a relacionarse por medios electrónicos la aportación directa de documentación en el curso de la comparecencia, «con objeto de lograr la eficacia de la actuación administrativa».

La sentencia interpreta que la Inspección está obligada a admitir la documentación siempre que esta sea «apta, desde el punto de vista material, para incluirse en el procedimiento de comprobación e inspección» (FJ 2.º, apartado 4.3).

Según advierte Esaú Alarcón García, en la práctica sucedía que «esa posibilidad de aportación de documentación en papel [...] [era] denegada sin motivación alguna o con cualquier tipo de excusa arbitraria» (2019, p. 9). Desde esta perspectiva hubiera sido preferible declarar la nulidad del precepto. Ahora bien, tal solución hubiera sido perjudicial para los contribuyentes, pues les hubiera privado por completo de la posibilidad de aportar documentos en papel. Quizá esto explica que se haya optado por una mera interpretación correctiva.

3. Del artículo 184.2, que exige solicitar con una anticipación de siete días hábiles los «días de cortesía» y permite «establecer un plazo distinto del solicitado por el obligado tributario».

El precepto se impugnaba por omitir toda referencia a los supuestos de fuerza mayor –en los que la anticipación de siete días será imposible– y por no exigir la motivación del establecimiento de un plazo distinto del solicitado.

Pues bien, la sentencia considera que «los supuestos de fuerza mayor deberán necesariamente ser abordados en los procedimientos administrativos en los términos que el supuesto requiere, so pena de afectar –si arbitrariamente se desconocen esos hechos– a la validez de las actuaciones realizadas» (FJ 3.º, apartado 4.2). Además, entiende que la modificación del plazo solicitado ha de ser siempre motivada (FJ 3.º, apartado 4.3).

En este caso, la interpretación de la sentencia sí podría considerarse adecuada, pues tiene apoyo expreso en ciertos preceptos legales. Así, el artículo 150.3 f) obliga a suspender las actuaciones inspectoras por causa de fuerza mayor, y podría entenderse que el artículo 103.3 de la LGT exige directamente la motivación del establecimiento de un plazo de cortesía distinto del solicitado por el obligado tributario, en cuanto el sometimiento al nuevo plazo supone la imposición de una obligación. En definitiva, se trataría de interpretar que el precepto impugnado no contradice estos mandatos legales, sino que los da por supuestos.

Podemos concluir que la interpretación correctiva debe utilizarse con mucha cautela, sobre todo cuando implica negar la literalidad de un precepto en lugar de anularlo. Por este motivo, consideramos adecuada la anulación por el TS del artículo 197 bis.2 del Reglamento de aplicación de los tributos¹³.

4. La discutible necesidad del precepto anulado para garantizar la persecución del delito fiscal y preservar el deber de contribuir (comentario crítico al primer voto particular)

El primer voto particular enmarca sus argumentos en unas extensas consideraciones sobre la importancia del delito fiscal para preservar el deber constitucional de contribuir:

[...] la comisión del delito fiscal constituye un muy principal obstáculo para alcanzar las metas que dan contenido a la cláusula de Estado social del artículo 1 de la Constitución (CE). Esto lo hace expresivo de una de las conductas socialmente más insolidarias, y determina que *las reglas de su persecución no deban ser distintas a las establecidas con carácter general para los demás delitos* (la cursiva es nuestra).

A nuestro entender, el delito fiscal sí presenta importantes peculiaridades en su regulación. Esta lo configura como un instrumento que prima la recuperación de las cantidades defraudadas sobre el castigo de conductas insolidarias.

Como sintetiza Juan M. Lacruz López, el delito fiscal solo se comete cuando la cuota defraudada es relativamente elevada (120.000 € según el art. 305.1 Código Penal), *desaparece* (según se deduce del preámbulo de la Ley Orgánica 7/2012 de reforma del Código Penal, apartado III) si se produce una íntegra regularización antes de que se inicien actuaciones de comprobación o investigación (art. 305.4 Código Penal) y se beneficia de una atenuante muy cualificada si el imputado «antes de que de que transcurran dos meses desde la citación judicial [...] satisfaga la deuda tributaria y reconozca judicialmente los hechos» (art. 305.6 Código Penal) (Lacruz López, 2016, p. 81)¹⁴.

Parafraseando a Fernando Pérez Royo, puede afirmarse que el *bien jurídico protegido por el delito fiscal* se configura como «la posición en que el ordenamiento coloca a la Administración para la defensa del interés público relativo a la efectiva actuación de las normas tributarias» (Pérez Royo, 1986, pp. 67 y ss.).

¹³ Suscribimos, en este punto, la opinión de Esaú Alarcón García (2019, p. 9).

¹⁴ En cuanto a la atenuante muy cualificada *cf.* la demoledora crítica de Jacobo Dopico Gómez-Aller (2019, pp. 43 y ss.).

Ahora bien, como advierte el profesor Tejerizo López (2016, pp. 17 y ss., apartado II.D) la reforma operada por la Ley Orgánica 7/2012 «supuso nada menos que contribuir a que los tributos fueran recaudados aun a costa de poner el Código Penal al servicio de la Administración tributaria». Añade este autor que el citado conjunto normativo «supone una vulneración de las reglas más elementales del Estado de Derecho, en especial el respeto debido a los principios de tutela judicial efectiva y de seguridad jurídica» (Tejerizo López, 2016, apartado III).

Paradójicamente, un sector de la doctrina penalista considera la regulación del delito fiscal como una muestra del llamado *Derecho penal de los nuestros*:

[...] nos encontramos ante una quiebra del principio de igualdad de los ciudadanos ante la ley, una suerte de privilegio para los defraudadores y, ya desde la perspectiva del ciudadano de a pie, bombardeado por los éxitos en la lucha contra el fraude, ante una inquietante operación de cosmética jurídica (Lacruz López, 2016, p. 81).

En definitiva, observamos dos valoraciones aparentemente incompatibles de las normas que regulan el delito fiscal. Algunos tributaristas tienden a considerar que restringen excesivamente las garantías del contribuyente, mientras que un sector de los penalistas las califican de privilegio para los delincuentes.

A nuestro entender, la explicación está en el bien jurídico protegido o, dicho con más precisión, en el modo en que quiere protegerse el deber de contribuir (art. 31.1 CE). Desde el punto de vista de la política legislativa, nos encontramos con dos posibilidades: a) Dar prioridad al cobro de las cantidades defraudadas, aunque esto suponga un trato más favorable para quien regulariza su situación que el previsto en otros delitos; b) Primar el castigo al delincuente, aunque esto pueda suponer una mayor dificultad para el cobro de las cantidades defraudadas. En todo caso, el delito fiscal buscará tanto el castigo del delincuente como la reparación del daño, pero la cuestión radica en determinar a cuál de estas dos finalidades se otorga prioridad.

El sistema español prima la «reparación del daño». Esto se comprueba en las afirmaciones del preámbulo de la Ley Orgánica 7/2012, de reforma del Código Penal:

Se ha configurado «la regularización de la situación tributaria como el verdadero reverso del delito de manera que, con la regularización, resulte neutralizado no solo el desvalor de la acción, con una declaración completa y veraz, sino también el desvalor del resultado mediante el pago completo de la deuda tributaria y no solamente de la cuota tributaria como ocurre actualmente.

Esta nueva configuración de la regularización hace que esta guarde una relación de equivalencia práctica con el pago tempestivo del impuesto, tal y como han destacado tanto la Fiscalía General del Estado, como el Tribunal Supremo, que de forma muy expresiva se han referido a la regularización como el pleno retorno a la legalidad que pone fin a la lesión provisional del bien jurídico protegido producida

por la defraudación consumada con el inicial incumplimiento de las obligaciones tributarias» (apartado III).

Además, para conseguir este objetivo se ha otorgado un papel especialmente relevante a la Administración tributaria en el proceso penal. A nuestro entender, esta configuración supone un cierto riesgo de que se perjudique la situación del contribuyente que no ha cometido delito –aunque existan indicios en su contra– y se favorezca, en cambio, al auténtico delincuente¹⁵. Como señaló Isabel Espejo Poyato (2013, pp. 422 y ss.) en su brillante monografía sobre el procedimiento inspector en el proceso penal, sería necesaria una profunda reforma –que, a su juicio, podría inspirarse en el ordenamiento alemán– para eliminar estas disfunciones.

5. La supuesta tensión del precepto anulado con otros mandatos legales (comentario crítico a la sentencia)

5.1. Posible inobservancia de las normas sobre revisión de actos administrativos firmes

Según la sentencia:

[...] existe otro argumento que abona el carácter *contra legem* del precepto que analizamos: si la liquidación tributaria ya dictada hubiera ganado firmeza, sería posible su revisión ulterior, o su modificación, o su anulación fuera de los cauces previstos en la Ley General Tributaria, cuyos artículos 213 y siguientes no solo establecen medios de revisión tasados, sino que impiden expresamente (i) que se produzca la modificación de los actos tributarios sobre los que ha recaído resolución económico-administrativa por cauces distintos de la nulidad radical, la rectificación de errores, el recurso extraordinario de revisión y el procedimiento de lesividad y (ii) que se revisen aquellos actos cuando hayan sido confirmados por sentencia judicial firme (FJ 4.º, apartado 4.7).

¹⁵ El presidente de la Asociación Española de Asesores Fiscales (8 de octubre de 2019) se ha referido a «un aumento de querellas por delito fiscal para responder al afán recaudatorio de la AEAT, querellas que muchas veces se resuelven con acuerdos, que es una vía mucho más cómoda y rápida para recaudar». Además, ha afirmado que:

[...] los jueces se ven desbordados por este aluvión de querellas y, en algunos casos, y dada su falta de especialización en temas tributarios, tienden a descansar en las conclusiones de la Agencia, incluso, en ocasiones, se ha admitido como perito judicial al inspector de Hacienda que instruyó el procedimiento. Creemos que una de las soluciones pasa por establecer una jurisdicción especializada en materia fiscal que acoja también la revisión de los delitos fiscales.

Este razonamiento había sido formulado ya en el trámite de audiencia por el Instituto de Estudios Fiscales (organismo autónomo del Ministerio de Hacienda), pero fue desestimado por la DGT.

Resulta curioso que el primer voto particular –tan crítico con la sentencia en otros extremos– guarde completo silencio sobre este punto.

A nuestro entender, el argumento no resulta convincente, pues los procedimientos especiales de revisión limitan su ámbito a los actos administrativos firmes, mientras que el artículo anulado se refiere a la apreciación de indicios de delito a efectos de su denuncia¹⁶.

Esto no impide que sea razonable revisar las liquidaciones cuando, después de su firmeza, se haya practicado la denuncia por haberse cometido un delito en el seno de las actuaciones inspectoras o bien por la aportación de nuevas pruebas que incriminen al contribuyente.

Así, el artículo 217.1 d) LGT permite declarar la nulidad de pleno derecho de los actos firmes cuando «sean constitutivos de infracción penal o se dicten como consecuencia de esta». Por ejemplo, en el caso improbable de que la inspección hubiera encubierto el delito contra la Hacienda pública, procedería tanto la denuncia como –después de haberse producido la condena penal– la declaración de nulidad de la correspondiente liquidación.

En el caso, más probable, de que la denuncia traiga causa de la aparición de pruebas de imposible aportación en el momento de dictarse la liquidación sería posible acudir al recurso extraordinario de revisión en vía administrativa en el plazo de tres meses desde el conocimiento de los correspondientes documentos (art. 244.1 a) en relación con el apartado 5 del citado precepto).

Por otra parte, dentro del plazo de cuatro años desde la notificación de la liquidación sería posible acudir al procedimiento de declaración de lesividad para impugnarla después en vía contencioso-administrativa.

Finalmente, si la liquidación que no apreció indicios de delito ya no pudiera revisarse, el importe liquidado debería tenerse en cuenta para calcular la cuantía de la eventual defraudación.

5.2. Posible incompatibilidad con la prohibición de *non bis in idem*

La sentencia afirma que el precepto reglamentario es contrario a la prohibición de *bis in idem*, pues «la norma reglamentaria permite que un mismo comportamiento sea juzgado en

¹⁶ No obstante, la imposibilidad de que una sentencia penal contradiga actos administrativos firmes ha sido defendida por Ramón Falcón y Tella (2007, pp. 239 y ss.).

sede penal después de haberlo sido en sede administrativa, con la sola salvedad de que la ejecución de la sanción quedará en suspenso» (FJ 4.º, apartado 4.8). Claro está que este argumento no se refiere a los casos –menos frecuentes– en que el procedimiento inspector no haya dado lugar a la imposición de sanciones administrativas, sino tan solo a una liquidación.

En cualquier caso, el argumento ofrece flancos a la crítica. Como advierte adecuadamente el primer voto particular, no hay vulneración del principio *non bis in idem* 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» (apartado 11 con cita de las SSTC 2/2003 –NCJ041689– y 334/2005 –NCJ047824–)¹⁷.

De todos modos, resulta criticable que la ley no ordene expresamente la necesidad de practicar tal «descuento».

5.3. Posible transgresión del principio de confianza legítima

Según la sentencia, el principio de confianza legítima «no saldría demasiado bien parado en un caso como el que nos ocupa: el contribuyente ha visto –con su intervención como interesado– cómo la Administración ha tramitado un procedimiento de comprobación de su situación tributaria, cómo ha liquidado la deuda tributaria practicando los ajustes correspondientes y, eventualmente, cómo le ha impuesto una sanción administrativa, todo ello sin apreciar la existencia de reproche penal alguno en el cumplimiento (o incumplimiento) de sus obligaciones fiscales». Sin embargo, con posterioridad la Administración procede a presentar la denuncia penal (FJ 4.º, apartado 4.8).

En cambio, para el primer voto particular, el principio de seguridad jurídica –del que deriva la confianza legítima– queda suficientemente garantizado por el plazo de prescripción del delito fiscal (apartado 4).

A nuestro juicio, la sentencia atribuye una relevancia excesiva al «principio de confianza legítima» con una argumentación basada en la imposibilidad de ir en contra de los propios actos. El profesor Palao Taboada ha criticado, con acierto, las consecuencias desmesuradas que algunas sentencias derivan del citado principio (Palao Taboada, 2020, apartado 4)¹⁸.

¹⁷ Además, la jurisprudencia más reciente del Tribunal de Justicia de la Unión Europea y del Tribunal Europeo de Derechos Humanos considera respetado el principio *non bis in idem* siempre que «la cuantía total no degenera en un exceso punitivo». Tomamos la expresión de Marta Moreno Corte (2019, apartado 4).

¹⁸ Por su parte, Santiago Muñoz Machado (2016, p. 149) ha destacado «los defectos de construcción técnica del principio [de confianza legítima] y la difícil predicción de las aplicaciones de la confianza».

La auténtica cautela que debe adoptarse para garantizar la confianza legítima radica en la necesidad de motivación¹⁹. Si la Administración tributaria formula la denuncia después de haber practicado liquidación, deberá justificar los motivos que explican esta distorsión temporal. Por ejemplo, el encubrimiento por parte de la inspección o la aportación a la Administración de pruebas que no estaban disponibles cuando se dictó la liquidación.

6. Efectos de la sentencia sobre la posibilidad de denunciar después de haber dictado liquidación sin apreciar indicios delictivos y sobre la posibilidad de regularizar tras dicha liquidación

6.1. Sobre la posibilidad de denuncia de la Administración tributaria o de un tercero con posterioridad a la liquidación

La sentencia se limita a anular el precepto reglamentario sin precisar las consecuencias de dicho fallo. En cambio, a juicio del primer voto particular, el artículo anulado resultaba imprescindible para garantizar una correcta aplicación del delito fiscal. Los magistrados que lo suscriben advierten que la expulsión del precepto del ordenamiento implica «consecuencias de difícil justificación jurídica»:

La primera sería el contrasentido de 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.

[...]

La segunda [...] sería la existencia en los delitos fiscales de unos obstáculos formales para su perseguibilidad y sanción que no existen en los demás delitos públicos. Algo de difícil comprensión desde el prisma que es la gravedad que presentan esos incumplimientos tributarios, por la dificultad que generan en cuanto a las metas de los logros del Estado social constitucionalmente proclamado (primer voto particular, apartado 8).

Comencemos por analizar la segunda «consecuencia». En 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. La anulación tiene como consecuencia que el deber de de-

¹⁹ Cfr., en este sentido, el citado trabajo del profesor Palao Taboada.

nuncia deba basarse en nuevas pruebas. Lo que no es posible es una mera recalificación jurídica de los hechos ya examinados por la Administración.

En cuanto al primer «problema» presenta un planteamiento inadecuado. El que la Administración tributaria no pueda practicar la denuncia si no adquiere nuevas pruebas es compatible con la circunstancia de que un tercero –por ejemplo, un trabajador de la empresa que ha defraudado– denuncie los hechos a los jueces o al Ministerio Fiscal. Si la denuncia del tercero se dirige a la Agencia Tributaria, esta debería trasladarla a los jueces (o al Ministerio Fiscal) sin iniciar un nuevo procedimiento de comprobación.

6.2. Posibilidad de regularizar la deuda correspondiente al delito después de que se haya dictado liquidación definitiva

Analicemos, por último, una cuestión que no se plantea ni en la sentencia ni en el voto particular: ¿Tiene alguna relevancia la anulación del precepto sobre la posibilidad de regularizar la deuda correspondiente al delito fiscal una vez que la Administración ha dictado liquidación? A nuestro juicio la anulación de la norma carece de incidencia sobre esta cuestión, pues –como hemos sostenido– no impide la denuncia siempre que se descubran nuevas pruebas.

En cualquier caso, existen dudas sobre la posibilidad de practicar dicha regularización. Una primera lectura de los preceptos relevantes parece llevar a una conclusión negativa, pues se exige el «completo reconocimiento y pago de la deuda tributaria, *antes de que por la Administración Tributaria se le haya notificado [al obligado] el inicio de actuaciones de comprobación o investigación* tendentes a la determinación de las deudas tributarias objeto de la regularización» (art. 305.4 Código Penal; en parecidos términos se pronuncia el art. 252 LGT; la cursiva es nuestra).

Por tanto –cabría razonar– puesto que la liquidación implica actuaciones de comprobación, ya no será posible regularizar la deuda derivada del delito. En este sentido parece pronunciarse la autorizada opinión de Caridad Mourelo Gómez²⁰.

Sin embargo, cabe subrayar que las actuaciones comprobadoras que impiden la regularización se refieren a «las deudas tributarias objeto de [dicha] regularización» y, en el caso que comentamos, el contribuyente pretende regularizar unas deudas cuya existencia no descubrió la Administración al dictar liquidación, por lo que podría considerarse «reabierto» la «espontaneidad». En la doctrina sostiene esta postura Alejandro Blázquez Lidoy (2019, apartado 5). Esta interpretación –un tanto audaz– parece coherente con la finalidad de la regularización: conseguir el íntegro pago de la deuda tributaria pese a que la Administración no la haya descubierto.

²⁰ Cfr. la intervención de Mourelo Gómez (25 de noviembre de 2019), en el debate posterior a la conferencia pronunciada en la Facultad de Derecho de la UNED.

Sin embargo, a juicio del citado autor:

[...] en estos casos, el artículo 252 de la LGT no parece que tuviera margen de aplicación. Ni el sujeto pasivo puede presentar una declaración, ni la Administración comprobarla. Sin embargo, sí podría haberse cometido un delito contra la Hacienda pública. Por tales motivos, en estos casos, la regularización no debe practicarse en sede administrativa, sino judicial. No debe existir impedimento alguno en que la declaración veraz y completa se presente ante los juzgados, a la vez que se procede a la consignación de las cantidades debidas (Blázquez Lidoy, 2019, apartado 5).

Ante las dudas que puede presentar la posibilidad de regularizar el delito después de haberse dictado una liquidación que no aprecie indicios de delito, la regularización solo parece practicable ante el juez penal, como propone Blázquez Lidoy. La anulación del precepto reglamentario no presenta incidencia alguna sobre esta cuestión.

7. Conclusiones

El delito contra la Hacienda pública presenta diversas peculiaridades dirigidas a reforzar la posición de la Administración tributaria en la recaudación de las deudas defraudadas. Tales peculiaridades han sido criticadas desde una doble perspectiva: para algunos penalistas otorgan un trato privilegiado al delinciente fiscal, mientras que para un sector de la doctrina tributarista erosionan las garantías del contribuyente. A nuestro juicio –suscribimos la tesis de Isabel Espejo– sería deseable una reforma que evitara las actuales disfunciones entre el procedimiento inspector y el proceso penal.

El artículo 197 bis.2 del Reglamento de aplicación de los tributos 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...». Tal precepto ha sido anulado por la Sentencia del TS de 25 de septiembre de 2019 (rec. núm. 85/2018 –NFJ075067–). A juicio del tribunal el precepto carecía de habilitación legal, era contrario al régimen procedimental previsto en la LGT, quebrantaba el principio de *non bis in idem* así como la confianza legítima y lesionaba el régimen legal de revisión de actos administrativos firmes.

La sentencia cuenta con dos votos particulares. Uno de ellos, suscrito por dos magistrados, rechaza los motivos de nulidad formulados por la sentencia y considera, además, que el precepto resulta imprescindible para que la regulación del delito fiscal proteja el deber constitucional de contribuir.

El citado voto particular interpreta que el precepto anulado permitía recalificar los hechos de la liquidación ya dictada para apreciar *a posteriori* indicios de delito, incluso en el caso en que no hubieran aparecido nuevas pruebas.

Sin embargo, entiende que la correcta aplicación del precepto exigía dos cautelas: que la denuncia posterior a la liquidación se acompañase de una justificación de «la concreta fecha en la que [la Administración] tuvo noticia del delito» y de una declaración expresa de que no se había advertido *falsamente* «a los contribuyentes de la comunicación de indicios al juez penal y al Ministerio Fiscal, [en el seno del procedimiento inspector] al único fin de torcer su voluntad en los procedimientos tributarios». El segundo requisito –declarar que no se ha cometido un delito de prevaricación– resulta sumamente extraño.

A nuestro entender sí podía haberse salvado la ilegalidad del precepto interpretando que la denuncia posterior a la liquidación solo procedía en el caso de aparecer nuevas pruebas y sin que fuera posible desarrollar una nueva comprobación. Aunque esta interpretación hubiera sido posible, existen ciertos argumentos en su contra, por lo que nos parece más correcta la anulación del precepto.

En cambio, no resultan convincentes las consideraciones de la sentencia sobre la incompatibilidad del precepto con la prohibición de *bis in idem* ni con el régimen de los procedimientos especiales de revisión de actos firmes.

En cuanto a la posible lesión del principio de confianza legítima, la verdadera cuestión radica –siguiendo la construcción general formulada por Palao Taboada– en la necesidad de motivar detalladamente por qué se ha denunciado el delito después de haberse dictado liquidación.

La anulación del precepto no elimina el deber de denuncia previsto en el artículo 262 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal. Ahora bien, tal denuncia exigirá motivar cuál es la causa que justifica el traslado de la *notitia criminis* después de haberse dictado la liquidación. Pensamos que esto solo sería posible en tres circunstancias:

- Cuando se hayan recibido nuevas pruebas de un tercero.
- Cuando las pruebas deriven de otros procedimientos de comprobación posteriores.
- Cuando se descubran indicios de que fue la propia inspección quien encubrió la conducta del defraudador tributario.

Además, en estos casos, no podrá iniciarse un nuevo procedimiento de comprobación o investigación. La Administración deberá limitarse a depurar los datos y trasladar los hechos al juez penal o al Ministerio Fiscal.

Existen algunas dudas sobre la posibilidad de practicar la regularización del delito fiscal después de una liquidación que no haya advertido indicios de delito. Siguiendo a Blázquez Lidoy, parece posible admitir que tal liquidación convertiría en «espontánea» la posterior regularización a efectos penales. Así podría deducirse de una interpretación finalista del artículo 305.4 del Código Penal. En todo caso, tal regularización solo cabría ante la jurisdicción penal.

Referencias bibliográficas

- AEDAF. (8 de octubre de 2019). *Nota de prensa I Jornada AEDAF sobre el delito fiscal*.
- Alarcón García, E. (2019). Inspecciones en papel. *Revista Buen Gobierno, Iuris & Lex y RSC de elEconomista*, 23.
- Alarcón García, E. (25 de noviembre de 2019). *Los criterios de la STS 1246/2019 y los votos particulares emitidos*. UNED (puede consultarse en Canal UNED).
- Blázquez Lidoy, A. (2019). La regularización del delito contra la Hacienda Pública en la reforma de la LGT (Ley 34/2015). En A. Génova Galván y J. Romero Pi (dirs.), *Estudios Jurídicos en Homenaje al Profesor Dr. D. Francisco Clavijo Hernández*. Cizur Menor: Aranzadi.
- Dopico Gómez-Aller, J. (2019). La superatenuación por regularización tardía y la compra de la impunidad. Motivos para una derogación. En la obra coordinada por E. Demetrio Crespo y J. A. Sanz Díaz-Palacios (dirs.), *El delito fiscal. Aspectos penales y tributarios*. Barcelona: Atelier.
- Espejo Poyato, I. (2013). *Administración tributaria y jurisdicción penal en el delito fiscal*. Madrid: Marcial Pons.
- Falcón y Tella, R. (2007). La imposibilidad de revisar en vía penal liquidaciones administrativas firmes: crítica de la STS 20 de enero 2006. En M. Bajo Fernández (dir.), *Política Fiscal y Delitos contra la Hacienda Pública*. Madrid: Editorial Universitaria Ramón Areces.
- Iglesias Capellas, J. (2018). La litispendencia del proceso penal por delito contra la Hacienda Pública. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 422, 19-60.
- Lacruz López, J. M. (2016). La protección penal de la Hacienda Pública. ¿Un Derecho penal de tres velocidades? *Presupuesto y Gasto Público*, 85, 47-88.
- Moreno Corte, M. (2019). El exceso punitivo como único límite al *bis in idem*. *Revista Técnica Tributaria*, 126.
- Moureló Gómez, C. (25 de noviembre de 2019). *Actuaciones de la Administración tributaria en caso de indicios de delito contra la Hacienda Pública*. Conferencia pronunciada en la Facultad de Derecho de la UNED.
- Muñoz Machado, S. (2016). Regulación y confianza legítima. *Revista de Administración Pública*, 200, 141-172.
- Palao Taboada, C. (2019). Los métodos indiciarios de valoración tras las sentencias del Tribunal Supremo de 23 de mayo de 2018. *Revista Técnica Tributaria*, 124, 99-120.
- Palao Taboada, C. (2020). Algunas consideraciones sobre el principio de seguridad jurídica en la aplicación de las normas tributarias. *Intervención en el Homenaje a Francisco Escribano*, celebrado el 21 de noviembre de 2019 en la Universidad de Cádiz. [Pendiente de publicación en REAF, al cierre de la edición de esta revista]
- Pérez Royo, F. (1986). *Los delitos y las infracciones en materia tributaria*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales.
- Tejerizo López, J. M. (2016). El procedimiento de inspección en los supuestos de presunto delito contra la Hacienda Pública. *REDF*, 170, 17-35.