

Delito fiscal y deber de denuncia administrativo

Análisis de la [STS de 25 de septiembre de 2019, rec. núm. 85/2018](#)

Manuel Gómez Tomillo

Letrado del Tribunal Constitucional

Catedrático de Derecho Penal. Universidad de Valladolid

Extracto

El trabajo analiza la Sentencia del Tribunal Supremo 1246/2019, de 25 de septiembre, la cual anuló el artículo 197 bis.2 del Reglamento General 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. Dicha norma posibilitaba el que se diera traslado al Ministerio Fiscal de hechos que revistiesen caracteres de delito en cualquier momento, incluso después de impuesta una sanción administrativa. A tal fin la sentencia utiliza dos argumentos. La falta de previsión legal y su incompatibilidad con el principio *non bis in idem*. El presente comentario rechaza ambos y concluye que, pese a la decisión jurisprudencial, la Administración no posee la llave del procedimiento penal por delito fiscal, subrayando, no obstante, el efecto positivo que la sentencia seguramente tendrá, consistente en estimular una temprana remisión al Ministerio Fiscal.

1. Supuesto de hecho

Hace unos meses el Tribunal Supremo (TS) dictó una sentencia que ha pasado relativamente desapercibida. Nos referimos a la Sentencia del TS, Sala Tercera, de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2.ª, 1246/2019, de 25 de septiembre (rec. núm. 85/2018), la cual, entre otras cuestiones, anuló el artículo 197 bis.2 del Reglamento General 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, aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio. Dicha norma disponía:

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.

El presente comentario analiza críticamente dicha resolución y estudia la situación tras la expulsión del ordenamiento jurídico de la citada norma. Aun cuando la anulación descrita puede estimular a que la Administración sea más diligente a la hora de trasladar «el tanto de culpa» al Ministerio Fiscal, sin embargo, en la práctica, la decisión adoptada supone otorgar a la Administración la llave del procedimiento penal¹, toda vez que si no suspende el procedimiento y sanciona, en principio, parece que ya no podría comunicar al Ministerio Fiscal la existencia de delito. Es cierto que la jurisdicción podría tener la *notitia criminis* por otros medios, pero en la práctica parece claro que si la Administración no lo comunica, esa *notitia criminis* habitualmente no trascenderá. Desde nuestra perspectiva, la decisión del TS, aunque sea ya irrevocable, es inasumible. En todo caso, como veremos, entendemos que resulta irrelevante.

2. Doctrina del tribunal

La sentencia que nos ocupa utiliza dos argumentos para anular el precepto reglamentario. Por una parte, la ausencia de habilitación legal (se llega a decir que tiene un carácter *contra legem*). Por otra, su incompatibilidad con el principio *non bis in idem*.

En cuanto a la inexistencia de habilitación legal se argumenta en el fundamento de derecho 4.6:

La previsión contenida en el repetido 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.

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.

Posteriormente añade:

[...] los artículos 250 y 251 de la Ley General Tributaria... no solo impiden sancionar cuando se ha remitido al juez penal el procedimiento (sea o no posible dictar una liquidación), sino que imponen a la Administración el deber de abstenerse de incoar un procedimiento sancionador sobre esos hechos o, incluso, «el archivo» del

¹ Que la Administración tributaria que en determinados supuestos fuerce la imposición de una sanción administrativa para impedir la vía penal no resulta tan extraño; al respecto, *vid.* Añíbarro Pérez y Sesma Sánchez (2005, p. 46).

procedimiento sancionador eventualmente iniciado. Y esta previsión legal –obvio es decirlo– es algo completamente distinto de la suspensión de la ejecución de la liquidación y de la sanción que el precepto reglamentario impugnado establece.

Por fin, se indica que:

[e]xiste 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.

Por otra parte, la anulación se basa en la incompatibilidad de la norma reglamentaria hoy anulada con el principio *non bis in idem*. Ciertamente, la sentencia habla también del principio de confianza legítima. Sin embargo, con ello no se está refiriendo a nada distinto del citado principio. En efecto, en el fundamento de derecho 4.8 se lee:

El primero de esos principios 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, ese mismo contribuyente solo podrá eludir la apertura de un procedimiento penal –que podrá instarse libremente por la Hacienda Pública– cuando transcurra el plazo de prescripción del delito fiscal, pues hasta ese momento la Administración tendría el «deber de denunciar» al que el abogado del Estado se refiere con insistencia en su escrito de contestación a la demanda.

En definitiva, parece referirse la sentencia a la llamada vertiente procedimental del principio *non bis in idem*, cuyo fundamento radica, entre otros, en la necesidad de garantizar la seguridad jurídica, en impedir tanto la posibilidad de un continuo sobresalto derivado de un indefinido enjuiciamiento del Estado, como una prolongada «pena de banquillo» (aunque también el principio trata de evitar la posibilidad de resoluciones contradictorias y de preservar la prohibición de *bis in idem* material)².

² Ampliamente, sobre la cuestión, *vid.* Gómez Tomillo (2020, pp. 421 y ss.).

Posteriormente se dispone:

Mayores problemas plantea el precepto desde la perspectiva del *ne bis in idem*: la norma reglamentaria permite que un mismo comportamiento sea juzgado en sede penal después de haberlo sido en sede administrativa, con la sola salvedad de que la ejecución de la sanción quedará en suspenso. Quedan entonces en el aire tres preguntas: la primera, si cabría aplicar un precepto como este en los casos en que la sanción ya se hubiera ejecutado. La segunda, qué mecanismos arbitra el ordenamiento jurídico para anular y dejar sin efecto una sanción eventualmente firme en el caso de que el juez penal aprecie en sentencia la existencia de delito. La tercera, si –por más que el procedimiento penal sea preferente– cabría iniciar un procedimiento de esa clase cuando existe una sanción administrativa firme en la que el órgano competente ha apreciado la comisión de una infracción tributaria por los mismos hechos que serían juzgados en sede penal.

3. Comentario crítico

3.1. La inexistencia de habilitación legal

Como punto de partida, no podemos compartir que el traslado del tanto de culpa al Ministerio Fiscal una vez concluido el procedimiento sancionador tributario sea una previsión *contra legem*. Más bien al contrario. El artículo 250.2 de la Ley General Tributaria (LGT) prevé dicha posibilidad³. Por otro lado, tampoco es convincente el argumento de que los artículos 213 y ss. de la LGT no solo establecen medios de revisión tasados, sino que impiden expresamente 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 que se revisen aquellos actos cuando hayan sido confirmados por sentencia judicial firme. Si la liquidación tributaria ya dictada hubiera ganado firmeza, habrá de entenderse en el ámbito penal que hace prueba en dicho orden jurisdiccional, el cual no se constituye en un nuevo procedimiento en el que se pueda revisar⁴. Y, en todo caso, se ignora la posibilidad de que la jurisdicción penal tenga

³ El citado artículo 250.2 de la LGT establece:

En los supuestos a los que se refiere este apartado, la Administración se abstendrá de iniciar o, en su caso, continuar, el procedimiento sancionador correspondiente a estos mismos hechos. En caso de haberse iniciado un procedimiento sancionador, de *no haber concluido este con anterioridad*, dicha 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 (*cursiva nuestra*).

⁴ Ciertamente, permanece sin resolver una cuestión sobre la que la doctrina administrativista, con mucha razón, ha llamado persistentemente la atención, esto es, la necesaria regulación legal de las cuestiones

la *notitia criminis* por otro cauce que no sea el traslado administrativo del tanto de culpa al Ministerio Fiscal, en cuyo caso la situación sería la que se ha pretendido evitar, esto es, un procedimiento penal posterior al administrativo (ya que no cabe que se deje de perseguir el delito). Ciertamente se trata de una posibilidad que en la práctica será poco habitual, pero que, en abstracto, es factible (por ejemplo, si en el curso de la instrucción por otro delito, se pide documentación a la Administración de la que se desprende la existencia de un procedimiento sancionador por defraudación tributaria superior a 120.000 €⁵).

Al margen de lo anterior, la anulación con el argumento de que el traslado al Ministerio Fiscal no está contemplado en la ley obvia el deber de denuncia genérico previsto en la Ley de Enjuiciamiento Criminal (LECrim.) (arts. 259 y 262)⁶, deber frente al que no es inmune la Administración tributaria. Ciertamente tales preceptos presentan numerosos problemas cuyo alcance no procede examinar aquí, pero, en todo caso, se encuentran en vigor. Se trata de una perspectiva que apuntó el abogado del Estado y que, sin embargo, carece de respuesta en la sentencia que comentamos. Adicionalmente, es posible la cita en este contexto del delito del artículo 408 del Código Penal (CP) y que pena a la «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». No podemos desarrollar dicha norma en este momento. Baste destacar ahora que está concebida, en principio, para jueces, magistrados, fiscales y miembros de las fuerzas y cuerpos de seguridad. Pese a ello, la jurisprudencia ha incluido en ella a otra clase de funcionarios públicos como los inspectores de Hacienda que no denuncian un delito fiscal del que tienen conocimiento⁷.

prejudiciales administrativas en el proceso penal; sobre el particular nos remitimos al acertado estudio de Lozano Cutanda (2016, *passim*).

⁵ En el voto particular suscrito por Nicolás Maurandi Guillén y Rafael Toledano se denuncia «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».

⁶ El artículo 259 de la LECrim. dispone: «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».

El artículo 262 de la LECrim. establece:

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.

⁷ En este último sentido *vid.* la Sentencia del TS 17/2005, de 3 de febrero (rec. núm. 1579/2002 – NCJ053652–), fundamento de derecho 29:

[...] la estructura del art. 408 CP requiere un sujeto activo en quien concurra la condición de funcionario público con obligación de perseguir los delitos, encuadrándose en esta categoría los funcionarios integrados en la Policía Judicial (arts. 282 y 283 LECrim.), el Ministerio Fiscal y los órganos jurisdiccionales de la Justicia Penal. Pero también esa condición se da en otros

3.2. La pretendida incompatibilidad con el principio *non bis in idem*

3.2.1. *Non bis in idem* procesal

Como hemos expuesto, la sentencia del TS utiliza la incompatibilidad con el principio *non bis in idem* como segundo argumento para anular la posibilidad de remitir el tanto de culpa al Ministerio Fiscal una vez impuesta la sanción administrativa. Parece claro que dicha incompatibilidad se refiere a la vertiente procesal del citado principio, esto es, a la prohibición de la existencia de dos procedimientos punitivos simultáneos o sucesivos contra el mismo sujeto, por los mismos hechos, cuando las normas sancionatorias tengan igual fundamento⁸. Al no haber todavía pena, concurriendo la triple identidad de sujeto, hecho y fundamento, no es posible todavía afirmar la existencia de una prohibida doble sanción, por lo que la vertiente material no se encuentra afectada.

La sentencia citada ignora la limitada trascendencia de la prohibición de *bis in idem* procesal. Aun cuando un examen detallado de la cuestión desborda los márgenes razonables de este comentario, cabe aquí ahora la cita de la jurisprudencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos (TEDH) en la materia⁹. En efecto, en la Sentencia del TEDH A and B v. Norway, de 15 de noviembre de 2016, §§ 111 y ss., se sostiene que el artículo 4 del Protocolo 7 al Convenio Europeo de Derechos Humanos no excluye la posibilidad de que alguno de los sistemas reprima ilícitos en diversos niveles, por diversas autoridades, siempre que los diversos procedimientos realmente no supongan duplicidad, sino que se encuentren combinados de forma integrada, formando un todo coherente, de modo que sea artificial afirmar la existencia una duplicidad procedimental¹⁰. En la misma resolución (§§ 113 y ss.) se diferencian cuatro

funcionarios que están específicamente obligados a perseguir determinados delitos, como son los Inspectores de Hacienda respecto a los delitos fiscales (véase STS 23-1-1979).

Debe tenerse en cuenta que estamos ante un precepto que opera como una ley penal en blanco («faltando a la obligación de su cargo»), por lo que será preciso hallar la norma específica que establece el deber específico de perseguir. En este contexto, dicho deber podría extractarse del artículo 251 de la LGT que dispone: «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...». No distingue, pues, en función del momento procedimental.

⁸ Apenas es preciso recordar que es común afirmar que el principio *non bis in idem* presenta dos vertientes: la formal o procedimental y la material. Esta última prohíbe sancionar dos o más veces por un mismo hecho, cuando las normas sancionatorias posean un mismo fundamento o base racional. Por muchos, *vid.* Alarcón Sotomayor (2008, pp. 19 y ss. y 29 y ss.).

⁹ Con detalle, Gómez Tomillo (2020, pp. 431 y ss.).

¹⁰ Como se sintetiza en A and B v. Norway, 15 de noviembre de 2016 (112):

After the Zolotukhin judgment, as had been the position previously, the imposition by different authorities of different sanctions concerning the same conduct was accepted by the Court as being to some extent permissible under Article 4 of Protocol No. 7, notwithstanding

situaciones posibles. De ellas nos interesa en este momento el primer grupo en el que se declaró la compatibilidad de dos procedimientos, administrativos y penales, siempre que entre ellos hubiera «a sufficiently close connection... in substance and in time». Para ello sería necesario, adicionalmente, que la respuesta punitiva, contemplada globalmente, no sea excesiva o desproporcionada¹¹, siendo irrelevante el orden en que se desarrollen los procedimientos.

En definitiva, sí que es posible sin detrimento del principio que cita la sentencia de la Sala Tercera que analizamos acumular dos procedimientos punitivos, administrativo y penal.

Podría sostenerse que en España se sigue un criterio más restrictivo y garantista. Sin embargo, no es el caso. En la Sentencia del Tribunal Constitucional (TC) 2/2003, de 16 de enero (NCJ041689), parece admitirse la posibilidad de que un procedimiento administrativo cierre el paso a un posterior procedimiento penal. Ello ocurriría:

[...] tan solo respecto de aquellos que, tanto en atención a las características del procedimiento –su grado de complejidad– como a las de la sanción que sea po-

the existence of a final decision. This conclusion can be understood as having been based on the premise that the combination of sanctions in those cases ought to be considered as a whole, making it artificial to view the matter as one of duplication of proceedings leading the applicant to being «tried or punished again...for an offence for which he has already been finally...convicted» in breach of Article.

¹¹ En palabras del propio TEDH:

In the view of the Court, States should be able legitimately to choose complementary legal responses to socially offensive conduct (such as non-compliance with road-traffic regulations or non-payment/evasion of taxes) through different procedures forming a coherent whole so as to address different aspects of the social problem involved, provided that the accumulated legal responses do not represent an excessive burden for the individual concerned (A and B v. Norway, § 121, cursiva nuestra).

Sería tarea de la Corte:

[...] to determine whether the *specific* national measure complained of entails, in substance or in effect, double jeopardy to the detriment of the individual or whether, in contrast, it is the product of an integrated system *enabling different aspects of the wrongdoing* to be addressed in a foreseeable and proportionate manner forming a coherent whole, so that the individual concerned is not thereby subjected to injustice (A and B v Norway, § 122, cursiva nuestra).

En la misma línea sigue diciendo:

This implies not only that the purposes pursued and the means used to achieve them should in essence be complementary and linked in time, but also that the possible consequences of organising the legal treatment of the conduct concerned in such a manner should be proportionate and foreseeable for the persons affected (véanse §§ 125 y ss. y 132, donde desarrolla pautas para determinar si en el caso concreto concurre dicha conexión en sustancia y tiempo entre los procedimientos administrativo y penal).

Se trata de una exigencia que asume el Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE); así, véase Sentencia del TJUE de 20 de marzo de 2018, Gran Sala (asunto C-524/15 –NFJ069782–), Luca Menci, §§ 52 y 55.

sible imponer en él –su naturaleza y magnitud– pueden equipararse a un proceso penal, a los efectos de entender que el sometido a un procedimiento sancionador de tales características se encuentra en una situación de sujeción al procedimiento tan gravosa como la de quien se halla sometido a un proceso penal. (FJ 8).

Sin embargo, en dicha sentencia se concluye que «en la regulación legal actual del procedimiento administrativo sancionador difícilmente se podrá efectuar la equiparación de ambos procedimientos en orden a determinar el alcance de dicha prohibición constitucional»¹².

3.2.2. La técnica del descuento

Adicionalmente, la sentencia de la Sala Tercera que analizamos parece ignorar lo que puede entenderse como práctica consolidada en los casos en los que, tras la sanción administrativa, se inicia y culmina un procedimiento penal contra el mismo sujeto, hecho y fundamento. Nos referimos a la técnica del descuento. Como es conocido, hasta la fecha en tales casos, se venía procediendo por parte de los jueces de lo penal a descontar de la sanción penal la sanción administrativa¹³. Dicha técnica ha sido convalidada por el TC¹⁴. Parece claro que si es posible descontar la sanción administrativa de la penal es, lógicamente, porque la previa acumulación sucesiva de procedimientos no violó dicha prohibición¹⁵. En todo caso, es irremediable concluir que si no hay vulneración del principio *non bis in idem* procedimental en los casos en los que no se suspende la ejecución de la sanción administrativa previa a la pena criminal, tampoco tiene que haberla en las hipótesis en las que la ejecución de la sanción administrativa se suspendió (como preveía el anulado art. 197 bis.2 del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión

¹² La posición del TC lleva a que solo quepa hablar de vulneración del *bis in idem* procesal en hipótesis de laboratorio en las que, además, se perdería la ventaja de tener un derecho administrativo sancionador, al ser perfectamente equiparables los procedimientos jurisdiccional y penal. No obstante, en Alemania, la decisión administrativa cierra el paso a un posterior enjuiciamiento de los hechos como delito, al entenderse que dicha resolución es equiparable a la judicial (véase Seitz y Bauer, 2017, § 84, 3). Pese a ello, la aparición de nuevos hechos o pruebas permitiría la nueva valoración de los hechos como delito (*id.*, 13).

¹³ Técnica que nos merece una consideración crítica. En general, nos remitimos a Gómez Tomillo y Sanz Rubiales (2017, cap. 7); las soluciones aceptables entendemos que son dos: o se anula la sanción administrativa de oficio o a instancia de parte o se otorga a los jueces de lo penal la potestad de anular la sanción administrativa, como acaece en Alemania (véase § 86 OWiG), la cual no necesariamente tiene que tener lugar por medio de sentencia (Seitz y Bauer, 2017, § 86, 3 OWiG), criterio legal el alemán que, de aceptarse, también llevaría a la conclusión de que no se viola el principio *non bis in idem* en su dimensión procedimental). Entiendo que otro criterio defienden Alcácer Guirao (2013, p. 45) y Carpio Briz (2012, pp. 237 y 242).

¹⁴ Sentencia del TC 2/2003 de 16 de enero (NCJ041689).

¹⁵ Lo cual seguramente tenga que ver con la nulidad del primer procedimiento; entiendo que en el mismo sentido Seitz y Bauer (2017, § 84, 2); véase, asimismo, § 86.1 OWiG: «Ist gegen den Betroffenen ein Bußgeldbescheid ergangen und wird er später wegen derselben Handlung in einem Strafverfahren verurteilt, so wird der Bußgeldbescheid insoweit aufgehoben».

e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos)¹⁶.

3.3. Consecuencias de la anulación

Desde nuestra perspectiva, pese a todo lo expuesto, la anulación efectuada debería carecer de consecuencias reales, en cuanto a la denuncia de hechos delictivos. Si la Administración tributaria, tras el inicio de un procedimiento sancionador o la imposición de una sanción de carácter administrativo, traslada los hechos al Ministerio Fiscal, no solo no pasaría nada, sino que actuaría amparado por la ley, en virtud de la obligación genérica de denuncia (arts. 259 y 262 LECrim.), de lo dispuesto en los artículos 250 y 251 de la LGT, y en el artículo 197 bis.1 del mismo Reglamento General 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.

Ese posible traslado al Ministerio Fiscal, posterior a un procedimiento sancionador administrativo por los mismos hechos, puede venir determinado por dos factores distintos¹⁷. Bien porque la inspección, con los mismos datos, cambia de opinión en cuanto al carácter de delito de los hechos; o bien porque aparecen nuevos datos, siendo igual el núcleo esencial de los hechos. Entiendo que, en el primer caso, permanece el deber inmatizado de denuncia, con independencia de si se culminó un procedimiento sancionador o no (cuestión distinta es si dicho cambio de opinión permanece en el ámbito interno subjetivo de la inspección o si, por el contrario, se exterioriza de cualquier forma). En el segundo caso, si se ha abierto procedimiento sancionador y la resolución devino administrativamente firme, ya no es posible volver sobre los mismos hechos a fin de ajustar dicha sanción, al impedirlo el principio *non bis in idem* en su vertiente procedimental¹⁸. Sin embargo, al menos en abstracto (esto es, desde el punto de vista de las garantías fundamentales), nada impediría seguir realizando labores de investigación cara a una nueva liquidación, en la medida en que la garantía citada lo es a efectos exclusivamente punitivos¹⁹. Ciñéndonos al caso de aparición

¹⁶ Se preguntaba el TS si «cabría aplicar un precepto como este en los casos en que la sanción ya se hubiera ejecutado». La respuesta a la vista de lo expuesto es obvia.

¹⁷ Me apunta la doble posibilidad Alejandro Blázquez Lidoy al que agradezco el comentario.

¹⁸ No concurrirían los requisitos de la jurisprudencia europea para permitir un doble procedimiento; no podemos detenernos en los detalles, baste la referencia al caso A and B v. Norway anteriormente citado.

¹⁹ Interpretan que el anulado artículo 197 bis añadía algo más al deber de denuncia previsto en la LECrim. y que no llevaba implícito un presupuesto habilitante basado en el descubrimiento de nuevas pruebas; de esa forma, se consagraba una permanente potestad de investigación tributaria, lógicamente, dentro del plazo de prescripción penal, Herrera Molina y Tandazo Rodríguez (2020, p. 12). Posteriormente defienden que era posible una interpretación correctiva del precepto anulado: «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» (p. 19), si bien ponen de manifiesto los problemas de tal

de nuevos datos²⁰, aun cuando la Administración no pueda volver sobre ello a efectos sancionatorios, sí que puede remitir el «tanto de culpa» al Ministerio Fiscal, si hay indicios suficientes de delito (reiteramos que si es posible descontar de la sanción penal la administrativa es, lógicamente, porque la previa acumulación sucesiva de procedimientos no violó la prohibición de *bis in idem* procedimental). No obstante, se presenta una situación interesante en los casos en los que se haya revisado jurisdiccionalmente el previo procedimiento administrativo. Nos referimos a la vinculación del orden jurisdiccional penal a lo ya decidido, sobre la base del derecho a la intangibilidad de las resoluciones judiciales, para lo que habrá que estar a pronunciamiento concreto. Si no hubo tal intervención jurisdiccional, parece claro que los jueces de lo penal no se encuentran vinculados por lo resuelto por la Administración, por más que en un ámbito jurídicamente tan especializado como el tributario, sea difícil apartarse de su criterio.

Con independencia de las razones por las que la Administración, tras un procedimiento sancionador, llega a la conclusión de que unos mismos hechos poseen caracteres de delito (cambio de opinión o aparición de nuevos datos), el expresado deber de denuncia persiste incluso en los casos en los que la sanción administrativa se haya ejecutado (cuestión diversa es si la sanción administrativa ha de descontarse de la penal). Es más, ello llega al punto de que omitir hacerlo podría conllevar responsabilidad disciplinaria²¹ o penal. En cuanto a esto último, no es necesario aquí recordar que el delito de prevaricación administrativa del artículo 404 del CP es susceptible de ser cometido por omisión²² y que, de igual forma, con ciertas dificultades, no ha de descartarse la posibilidad de aplicar el artículo 408 del CP²³.

técnica, puesto que «el precepto queda intacto y será necesario recordar, en cada caso, el sentido que le dio la sentencia correctora» (*id.*).

²⁰ Se refieren a tres posibilidades (Herrera Molina y Tandazo Rodríguez, 2020, p. 18):

- 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).
- b) Como consecuencia de otros procedimientos de comprobación –del propio obligado tributario o de terceros–...
- 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.

²¹ El artículo 262 de la LECrim., tras establecer el deber general de denuncia de delitos, ya citado dispone que si quien omite hacerlo «fuere empleado público, se pondrá además en conocimiento de su superior inmediato para los efectos a que hubiere lugar en el orden administrativo».

²² También en Alemania se llega al punto de hablar de prevaricación por omisión en caso de no cumplir con dicho deber de traslado: Gürtler (2017, § 41, 1).

²³ Así, en relación con dicho delito, se lee en la Sentencia del TS 773/2013, de 22 octubre, fundamento de derecho 7.2:

Es una modalidad omisiva de prevaricación que no se rellena, en cuanto a sus exigencias típicas, con la mera pasividad de un funcionario o de una autoridad en el ejercicio de sus funciones frente a un comportamiento tenido por una parte como antijurídica o contraria a la legalidad, sino que se requiere, además de la omisión del cumplimiento de una exigencia legal, que concurran los demás requisitos, objetivos y subjetivos, contemplados por el tipo penal del artículo 404 del Código Penal (STS 1559/2003 de 19 de noviembre).

Desde luego lo deseable es que si la Administración tributaria conoce de la existencia de hechos que pueden constituir delito, inicie un procedimiento sancionador, lo suspenda inmediatamente (con lo que evita la dualidad procedimental y limita la posibilidad de prescripción administrativa) y dé traslado al Ministerio Fiscal²⁴. Sin embargo, si, por la razón que sea, no se opera de dicha manera²⁵, no por ello deja de permanecer el deber de denuncia y la responsabilidad penal del defraudador. Dicho con otras palabras, en el delito fiscal, artículo 305 del CP, la ley no ha establecido una excusa absolutoria penal, o una condición objetiva de procedibilidad, consistente en que la Administración traslade el tanto de culpa al Ministerio Fiscal²⁶. De hecho, en el hipotético caso de que este último (o el juzgado de instrucción competente) tenga noticia del delito por una vía diferente a la denuncia de la Administración tributaria, podría perseguirlo.

A la pregunta que se hace el TS en la sentencia que comentamos en cuanto a qué mecanismos arbitra el ordenamiento jurídico para anular y dejar sin efecto una sanción eventualmente firme en el caso de que el juez penal aprecie en sentencia la existencia de delito, habría que responder que, antes de la anulación del artículo 197 bis.2, y conforme a este, la ejecución de dicha multa estaba en suspenso y así debía permanecer, sin posibilidad jurídica de ser ejecutada. Tras la sentencia, hemos mantenido que no cambia nada. La Administración tiene el deber de denunciar haya sancionado o no. Si sancionó y ejecutó, la multa se debería descontar de la penal. Si sancionó y no ejecutó, como acaecía antes, la multa debe permanecer sin posibilidad jurídica de ser ejecutada (y seguramente haya de explorarse vías jurídicas que permitan su anulación²⁷).

²⁴ Nos parece, pues, criticable la redacción del artículo 250.2 de la LGT conforme al cual, detectado el delito la Administración se ha de abstener de «iniciar o, en su caso, continuar, el procedimiento sancionador correspondiente»; y que, en caso de haberse iniciado un procedimiento sancionador, de no haber concluido este con anterioridad, dicha conclusión se entenderá producida «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» de concluirse por el citado Ministerio Fiscal o por la jurisdicción que no hubo delito. Ningún sentido tiene que no se pueda iniciar el procedimiento sancionador y suspenderlo inmediatamente, a fin de evitar la prescripción administrativa, lo que no supone una duplicidad material de procedimientos. En cualquier caso, lo cierto es que se trata de un problema menor, a la vista de lo previsto en el artículo 251.2, párrafo tercero, de la LGT: «El pase del tanto de culpa o la remisión del expediente interrumpirá los plazos de prescripción del derecho a determinar la deuda tributaria y a imponer la sanción, de acuerdo con lo previsto en los artículos 68.1 y 189.3 de esta Ley».

²⁵ No puede obviarse que la propia LGT contempla la posibilidad de que «de resultados de la investigación o comprobación, no pudiese determinarse con exactitud el importe de la liquidación o no hubiera sido posible atribuirla a un obligado tributario concreto» (art. 251.1 b) LGT). En tal situación puede ser razonable, en ocasiones, posponer el tanto de culpa al Ministerio Fiscal, en la medida en que no se tenga la certeza de la existencia del delito.

²⁶ Como subraya el voto particular formulado por Nicolás Maurandi Guillén y Rafael Toledano, nuestro sistema penal en lo que a la persecución de delitos públicos se refiere se rige por el principio de legalidad y no por el de oportunidad (razonamiento 6).

²⁷ Apuntan al recurso extraordinario de revisión en vía administrativa Herrera Molina y Tandazo Rodríguez (2020, p. 24).

Pese a todo, como hemos subrayado ya, desde la perspectiva positiva, la sentencia comentada puede tener un indiscutible efecto beneficioso, cual es estimular a que la Administración tributaria dé traslado al Ministerio Fiscal en el mismo momento en que detecte hechos que puedan revestir caracteres de delito, toda vez que no hacerlo inmediatamente, podría interpretarse, cierra el paso a hacerlo en un momento posterior, con el consiguiente injustificado beneficio para el infractor.

Referencias bibliográficas

- Alarcón Sotomayor, L. (2008). *La garantía non bis in idem y el procedimiento administrativo sancionador*. Iustel.
- Alcácer Guirao R. (2013). El derecho a no ser sometido a doble procesamiento: discrepancias sobre el bis in idem en el Tribunal Europeo de Derechos Humanos y en el Tribunal Constitucional. *Justicia Administrativa*, 61.
- Añíbarro Pérez, S. y Sesma Sánchez, B. (2005). *Infracciones y sanciones tributarias*. Valladolid: Lex Nova.
- Carpio Briz, D. I. (2012). Europeización y reconstitución del non bis in ídem –efectos en España de la STEDH Sergueï Zolotoukhine v. Rusia, de 10 de febrero de 2009–. En S. Mir Puig y M. Corcoy Bidasolo (dirs.), *Constitución y Sistema penal*. Madrid: Marcial Pons.
- Gómez Tomillo, M. (2020). Non bis in idem en los casos de dualidad de procedimientos penal y administrativo. Especial consideración de la jurisprudencia del TEDH. *Indret* (2-2020).
- Gómez Tomillo, M. y Sanz Rubiales, I. (2017). *Derecho administrativo sancionador. Parte general*. (4.ª ed.). Pamplona: Aranzadi.
- Gürtler, F. (2017). *Göhler Ordnungswidrigkeitengesetz*. 17 Auf. C. H. Beck.
- 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.
- Lozano Cutanda, B. (2016). La potestad sancionadora de la administración y su adecuada articulación con los delitos administrativos. Una cuestión pendiente. *Memorial para la reforma del Estado: Estudios en homenaje al Profesor Santiago Muñoz Machado*. Vol. 3. Madrid: CEPC.
- Seitz, H. y Bauer, M. (2017). *Göhler Ordnungswidrigkeitengesetz*. 17 Auf. C. H. Beck.