



# La lucha contra el *software* de doble uso en la Ley General Tributaria: un ensayo de infracciones tributarias permanentes

**Juan Ramón Pérez Tena**

Ponente TEAR Cataluña. Profesor UAB

[juanramon.perez@uab.cat](mailto:juanramon.perez@uab.cat) | <https://orcid.org/0000-0002-0762-9579>



Este trabajo ha obtenido el 1.º **Premio «Estudios Financieros» 2021** en la modalidad de **Tributación**.

El jurado ha estado compuesto por: don Agustín Fernández Pérez, don Ubaldo González de Frutos, doña María Luisa González-Cuéllar Serrano, don José Andrés Rozas y don Félix Alberto Vega Borrego.

Los trabajos se presentan con seudónimo y la selección se efectúa garantizando el anonimato de los autores.

## Extracto

La reacción legal contra el fraude fiscal en España trae en 2021 otra ley antifraude, que, entre otras medidas, incluye en la Ley General Tributaria una obligación formal, artículo 29.2 j), y un nuevo precepto sancionador, artículo 201 bis, esta vez relativos al *software* de doble uso, entendido como herramienta informática de falseamiento sistemático de los documentos oficiales de la actividad económica. El objeto del presente trabajo es el estudio de dicho instrumento y su régimen de infracciones tributarias permanentes, a la luz de los principios de la potestad sancionadora tributaria afectados por tal modalidad punitiva.

**Palabras clave:** fraude fiscal tecnológico; infracciones permanentes; sanciones; *bis in idem*.

Fecha de entrada: 04-05-2021 / Fecha de aceptación: 10-09-2021 / Fecha de revisión: 19-09-2021

**Cómo citar:** Pérez Tena, J. R. (2021). La lucha contra el *software* de doble uso en la Ley General Tributaria: un ensayo de infracciones tributarias permanentes. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 463, 5-46.





# The fight against tax fraud software in the General Tax Law: a trial of permanent tax offences

Juan Ramón Pérez Tena

## Abstract

The legislator's reaction against tax fraud in Spain brings in 2021, once again, an anti-fraud law that, among other measures, includes in the General Tax Law a formal obligation, article 29.2 j), and a new sanctioning rule, article 201 bis, this time about the so-called dual-use software, understood as a computerized instrument for the systematic falsification of official documents of economic activity. The aim of this work is study such instrument, and its regime of permanent tax offences, under the principles of the tax sanctioning power.

**Keywords:** technology-assisted tax fraud; permanent offences; penalties; *bis in idem*.

**Citation:** Pérez Tena, J. R. (2021). La lucha contra el *software* de doble uso en la Ley General Tributaria: un ensayo de infracciones tributarias permanentes. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 463, 5-46.





## Sumario

1. Introducción
  2. *Software* de doble uso
    - 2.1. Concepto
    - 2.2. El *software* de doble uso y la lucha contra el fraude fiscal
      - 2.2.1. Experiencia internacional
      - 2.2.2. Ámbito español
    - 2.3. La obligación formal del artículo 29.2 j) de la LGT
  3. Las infracciones
    - 3.1. Introducción
    - 3.2. Bien jurídico
    - 3.3. Tipos infractores
      - 3.3.1. Objeto material
      - 3.3.2. Acciones típicas
        - 3.3.2.1. Fabricación y producción de *software* de doble uso
        - 3.3.2.2. Comercialización de *software* de doble uso
        - 3.3.2.3. Tenencia de *software* de doble uso
    - 3.4. Elementos temporales
      - 3.4.1. Irretroactividad
      - 3.4.2. Plazo de prescripción
  4. Las sanciones
    - 4.1. Atribución de sanciones
    - 4.2. Proporcionalidad
    - 4.3. *Non bis in idem*
      - 4.3.1. Infracciones sancionadas sucesivamente en el artículo 201 bis de la LGT
      - 4.3.2. Concurso aparente de normas y concurso real en el artículo 201 bis de la LGT
      - 4.3.3. Posibles concurrencias derivadas de otras normas sancionadoras
        - 4.3.3.1. Preferencia penal
        - 4.3.3.2. Ámbito sancionador tributario
  5. Conclusiones
- Referencias bibliográficas



## 1. Introducción

Como viene siendo habitual desde la aprobación de la actual Ley General Tributaria (LGT), en 2021 ha visto la luz otra ley de las denominadas antifraude<sup>1</sup>, que reforma aquella para introducir un conjunto heterogéneo de modificaciones. En esta ocasión, además, se incluye la reforma de la LGT en una norma de contenido mucho más amplio, lo cual ha llevado al Consejo de Estado a mostrar su preocupación «por la creciente fragmentación del ordenamiento jurídico» y a recomendar el desglose del anteproyecto por materias, una de ellas la reforma de la LGT<sup>2</sup>.

El objeto del presente estudio es el análisis de una de las nuevas medidas<sup>3</sup> de prevención y lucha contra el fraude fiscal, las infracciones y sanciones contenidas en el artículo 201 bis de la LGT relacionadas con el denominado *software* de doble uso, instrumentos informáticos de gestión que añaden mecanismos de falseamiento de los datos reales de la actividad, generalmente ocultando el rastro de operaciones de venta en efectivo.

---

<sup>1</sup> La Ley 58/2003 fue reformada por las Leyes antifraude 36/2006, 7/2012 y 34/2015. En el Boletín Oficial de las Cortes Generales (BOCG) de 23 de octubre de 2020 (Congreso de los Diputados, Serie A Núm. 33-1) se publicó el Proyecto de Ley de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal, de transposición de la Directiva (UE) 2016/1164, del Consejo, de 12 de julio de 2016, por la que se establecen normas contra las prácticas de elusión fiscal que inciden directamente en el funcionamiento del mercado interior, de modificación de diversas normas tributarias y en materia de regulación del juego. Este estudio se realizó sobre el referido texto –procedente de un anteproyecto fallido en 2018– y enmiendas publicadas en el BOCG de 15 de enero de 2021, Serie A Núm. 33-2, cuando aún no se habían votado. La revisión de este trabajo para su publicación, en septiembre de 2021, obedece principalmente a la sustitución de las menciones al proyecto por las del texto definitivamente aprobado, Ley 11/2021 de 9 de julio (BOE 10 de julio de 2021, vigor día siguiente), no existiendo en los preceptos aquí analizados cambios relevantes en su tramitación: se incluyó una coma en el artículo 29.2 j) de la LGT entre las palabras «económicas» y «garanticen» y se sustituyó en el artículo 201 bis.2, párrafo segundo, de la LGT la expresión «sancionada por el apartado anterior» por «sancionada conforme al apartado anterior».

<sup>2</sup> Informe del Consejo de Estado núm. 279/2020, de 15 de julio de 2020 (apartado V.A).

<sup>3</sup> Para una panorámica general de la reforma, Malvárez Pascual (2021).

Sobre la estructura del trabajo, el primer bloque se dedica al concepto de *software* de doble uso, su papel en el fraude fiscal y la nueva obligación tributaria formal del artículo 29.2 j) de la LGT. La parte central corresponde al estudio del artículo 201 bis de la LGT, dividida a su vez en dos bloques, uno sobre los tipos infractores y otro relativo a las sanciones atribuidas, analizando en cada uno de ellos su diseño legal y los principios de la potestad sancionadora afectados por la circunstancia de tratarse de infracciones tributarias permanentes. Finalmente, expresaremos las principales conclusiones del trabajo, en general una articulación deficiente e ineficaz de la medida, siendo vulnerados algunos de los referidos principios, debido principalmente a que 1) se ha optado solo por medidas punitivas contra el *software* de doble uso pese a la parcial inoperancia de las sanciones para la finalidad perseguida; y 2) existe un problema de técnica legislativa con relevancia constitucional, por desajuste entre las infracciones permanentes de riesgo abstracto y unas sanciones que parecen partir de un peligro concreto temporalmente delimitado.

## 2. *Software* de doble uso

### 2.1. Concepto

No existe una definición canónica de *software* de doble uso, ni en la legislación tributaria en España se había contemplado hasta ahora. En la doctrina encontramos alguna aproximación a su concepto, identificándose como «aquél que permite llevar de forma automática dos contabilidades (una de ellas opaca) para ocultar ventas» (Calvo Vérguez, 2016) o «programas informáticos que permiten ocultar ventas» (Romero Flor, 2017). Esta acepción usual, basada en un criterio posibilista, deberemos matizarla, pues su amplitud deviene en impracticabilidad jurídica.

*Software*, según el Diccionario de la Real Academia Española (RAE), es un «conjunto de programas, instrucciones y reglas informáticas para ejecutar ciertas tareas en una computadora». El «doble uso» significa que existe una utilidad lícita y otra ilícita, no desde el punto de vista de la información tratada –de acoger tal concepción todo programa informático sería susceptible de doble uso– sino en cuanto al propio diseño del *software*, que permite la gestión lícita económico-financiera, contable y de facturación de una actividad, pero también posibilita falsear los registros oficiales, sin dejar rastro.

El concepto de *software* de doble uso aparece no en el ámbito de la defraudación fiscal, sino en el de la propiedad intelectual frente a programas de descargas *peer-to-peer* o P2P<sup>4</sup>. En tal sentido lo encontramos en el artículo 196.2 del texto refundido de la Ley de

---

<sup>4</sup> Es clave la Sentencia del caso *Grokster*, *Supreme Court of the United States*, de 27 de junio de 2005. Fueron condenadas como inductoras en las infracciones de los usuarios distribuidoras de *software* de intercambios P2P. La Sentencia parte de la neutralidad del *software*, siendo el elemento subjetivo –fomen-

propiedad intelectual<sup>5</sup>, que permite reaccionar frente a *software* que: «... b) Solo tenga una finalidad o uso comercial limitado al margen de la elusión de la protección, o c) Esté principalmente concebido, producido, adaptado o realizado con la finalidad de permitir o facilitar la elusión de la protección». El precepto coincide en esencia con el criterio del Tribunal Supremo estadounidense en el caso *Grokster*, según el cual el uso ilícito de un programa no basta, se requiere un elemento objetivo (uso lícito no sustancial) o teleológico (concepción principal para el uso ilícito).

La diferencia con el ámbito tributario estriba en que, en la vulneración de los derechos de autor, idéntico *software* sirve para descargar un Decamerón gratis y música actual del «top 40», en palabras del Tribunal Supremo estadounidense<sup>6</sup>, mientras que en los programas de defraudación tributaria existe un «extra de operatividad» que solo sirve para actuaciones ilícitas. Es decir, no existe un uso lícito para una utilidad que consista, por ejemplo, en, una vez efectuada una venta en efectivo y trasladada la información real a otro servidor, eliminar la operación en los registros oficiales y el rastro informático del borrado. Siendo así, nos queda el elemento teleológico como mejor rasgo definitorio del *software* de doble uso tributario.

Otro ámbito en el que encontramos la figura del *software* como instrumento ilícito es el Código Penal. La alusión en él a «programas informáticos... específicamente destinados a» y a «programa informático... diseñado o adaptado para» la actividad delictiva<sup>7</sup>, avala la exigencia del referido elemento finalista, de destino en función de sus características, del *software*.

En el ámbito internacional, en el fraude fiscal en el sector minorista denominado *skimming* (captura de ventas, inicialmente rudimentaria mediante la mera omisión de registro de operaciones), este tipo de *software* aparece en los primeros años de este siglo<sup>8</sup>, en las cajas registradoras electrónicas (ECR) de puntos de venta (sistema POS), dotadas de un *software* que empezó a incorporar otro de supresión electrónica de ventas y recreación de registros. De la experiencia internacional<sup>9</sup>, resulta gran variedad de *software* de supresión de ventas, siendo

---

tar o aprovechar la actividad ilegal— determinante de la *contributory liability*. Sobre la situación en España, Escribano Tortajada (2016, pp. 187-189).

<sup>5</sup> Real Decreto Legislativo 1/1996, de 12 de abril. El precepto citado es transposición de la 2001/29/CE, de 22 de mayo de 2001.

<sup>6</sup> Cita comentada en Casas Vallé (2005).

<sup>7</sup> Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre. Puede hallarse el concepto por ejemplo en delitos de riesgo abstracto en los artículos 248 (fabricar, introducir, poseer o facilitar *programas informáticos específicamente destinados* a la comisión de estafas) y 400 (fabricar, recibir, obtener o tener *programas informáticos específicamente destinados* a la comisión de los delitos de falsedades).

<sup>8</sup> En 2003 el *Bundesrechnungshof* (Tribunal Federal de Cuentas alemán) emitió un informe en el que aludía al riesgo de fraude por supresión electrónica de ventas, según el primero de los Informes de la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económicos (OCDE) a que nos referiremos.

<sup>9</sup> Informes de la OCDE *Supresión de ventas: Una amenaza para los ingresos fiscales*, publicado el 18 de febrero de 2013 (Informe OCDE 2013) (<<https://www.oecd.org/ctp/crime/electronic-sales-suppression->

los principales el *Phantomware* (*software* instalado en el sistema POS u otro similar, como en balanzas de pesaje) y los *Zappers* (programas difíciles de detectar porque pueden ubicarse en dispositivos externos o utilizarse en línea)<sup>10</sup>.

El concepto de *software* de supresión de ventas es más restringido que el de *software* de doble uso, pues este puede incluir funcionalidades ilícitas que no se refieran solo a la captura de ventas<sup>11</sup>, sin perjuicio de reconocer que es su principal modalidad. En cualquier caso, lo que resulta constatado es que debe concurrir una utilidad ilícita buscada en su diseño y producción, utilidad de falseamiento y ocultación como finalidad que distingue el *software* de doble uso de la simple incorrecta utilización de *software* común. Por ello, podemos denominar *software* de doble uso sobrevenido el que no lo era inicialmente pero que, en algún punto de la cadena, es convertido en herramienta de defraudación mediante operaciones de programación a tal efecto<sup>12</sup>.

En conclusión, por *software* de doble uso tributario entendemos aquel que tiene una funcionalidad normal propia de cualquier *software* de gestión empresarial (registro de ventas, compras, emisión de facturas, etc.) junto a otra que lo caracteriza, de ocultación y falseamiento de los datos de la actividad *ad extra*, operatividad ilícita para la que ha sido concebida y realizada tal utilidad, o bien aquel *software* que únicamente presenta esta segunda funcionalidad ilícita, que se adhiere o complementa a efectos defraudatorios al *software* común.

El concepto tributario de *software* de doble uso ofrecido tendrá relevancia en el análisis de los tipos infractores del artículo 201 bis de la LGT, pues el incumplimiento que sirve de base al ilícito en algunos de ellos no tiene encaje en el más amplio concepto legal del artículo 29.2 j) de la LGT, y en tal caso habrá de acudir a la categoría genérica aquí analizada (art. 12.2 LGT).

---

[a-threat-to-tax-revenues.htm](#)) y *Technology Tools to Tackle Tax Evasion and Tax Fraud*, publicado el 31 de marzo de 2017 (en adelante, Informe OCDE 2017) (<<https://www.oecd.org/tax/crime/technology-tools-to-tackle-tax-evasion-and-tax-fraud.htm>>). En la Unión Europea (UE) se desarrollan proyectos desde 2006 (proyecto sobre cajas registradoras que dio lugar a una Guía de Buenas Prácticas en la materia) y 2010 (Proyecto de la UE sobre ciber auditoría).

<sup>10</sup> Un estudio sobre tipología y funcionamiento de tales programas en casos sobre todo de Países Bajos, Quebec y Australia, y la poca incidencia por entonces en Estados Unidos, en Thompson Ainsworth (2008).

<sup>11</sup> Los Informes OCDE ya muestran preocupación por los avances tecnológicos, que podrían posibilitar 1) falsear ventas pagadas con tarjeta, 2) inflar ventas como instrumento de blanqueo de capitales y 3) que las técnicas para evitar la detección sean cada vez más sofisticadas.

<sup>12</sup> «... los indicios sugieren que en la mayoría de los casos, el proveedor minorista del sistema POS lo ha programado para permitir la utilización fraudulenta» (Informe OCDE 2013, p. 16). En tal sentido Thompson Ainsworth (2008, p. 11) afirma que «Phantom-ware outcomes can be achieved by knowledgeable operators working with legitimate programming options commonly (although occasionally "obscurely") available on modern ECRs».

## 2.2. El *software* de doble uso y la lucha contra el fraude fiscal

La lucha contra el fraude fiscal es un fin constitucional que justifica las medidas legislativas contra el *software* de doble uso. En palabras del Tribunal Constitucional (TC):

la lucha contra el fraude fiscal es un fin y un mandato que la Constitución impone a todos los poderes públicos... el legislador ha de habilitar las potestades o los instrumentos jurídicos que sean necesarios y adecuados para que, dentro del respeto debido a los principios y derechos constitucionales, la Administración esté en condiciones de hacer efectivo el cobro de las deudas tributarias, sancionando en su caso los incumplimientos de las obligaciones que correspondan a los contribuyentes o las infracciones cometidas por quienes están sujetos a las normas tributarias<sup>13</sup>.

Igualmente el Tribunal de Luxemburgo (TJUE), en su ámbito, tiene declarado que la lucha contra el fraude es un objetivo reconocido y promovido por el ordenamiento de la UE<sup>14</sup>, que puede justificar la adopción de distintas medidas, también las sancionadoras, sin que deban ir más allá de lo necesario<sup>15</sup>.

### 2.2.1. Experiencia internacional

En el ámbito internacional, el Informe OCDE 2013 da noticia del problema del *software* de doble uso al menos desde 2003<sup>16</sup>, indicando que «[e]xisten pruebas de que la utilización de programas Phantomware y Zapper se ha extendido en todo el mundo», y aludiendo a casos de fraude fiscal con *software* de doble uso en Canadá, Suecia, Sudáfrica, Eslovenia y Noruega.

Las soluciones propuestas a tal fraude no se limitan al establecimiento de sanciones<sup>17</sup>, que se propone como última ratio, identificando en el citado informe (p. 26) otras posibles

<sup>13</sup> Sentencias del TC 76/1990, de 26 de abril, FJ 3.º; 46/2000, de 17 de febrero, FJ 6; 194/2000, de 19 de julio, FJ 5; 255/2004, de 23 de diciembre, FJ 5, y 233/2005, de 26 de septiembre, FJ 5.º.

<sup>14</sup> V.gr. Sentencia del TJUE 26 de febrero de 2019, asuntos (acumulados) C-116/16 y C-117/16, apartado 75.

<sup>15</sup> Juan Lozano (2018, pp. 517-527) pone de manifiesto las diferencias de fundamento axiológico de la lucha contra el fraude en la jurisprudencia del TC (el art. 31.1 de la Constitución Española –CE– vicario del principio de solidaridad) y del TJUE (con respeto al principio de proporcionalidad, la protección de los derechos financieros de la Unión).

<sup>16</sup> Llama la atención que España no se hallase en los grupos que dieron lugar a los Informes de la OCDE 2013 y 2017.

<sup>17</sup> Fue pionera en tal aspecto Irlanda que en 2011 creó tipos penales específicos para el *software* de doble uso (poseer o utilizar, proporcionar o facilitar, deliberadamente y a sabiendas, con el propósito de evadir impuestos el *software*) siendo delitos de riesgo concreto y dolosos. Posteriormente se han ido creando en diversos países, como Estados Unidos (Informe OCDE 2013, p. 35).

medidas ensayadas en algunos países: 1) Refuerzo del cumplimiento de la ley: información y cumplimiento colaborativo, *v. gr.* en Países Bajos se instauró un «sello de calidad» voluntario del *software*, indicador de bajo riesgo de fraude de cara a inspecciones tributarias; 2) Concienciación a través de reuniones y campañas en medios de comunicación; 3) Auditorías informáticas e investigación; 4) Implantación obligatoria de «cajas fiscales», como Italia o Grecia, guardando los datos de ventas en un dispositivo concreto o en el sistema informático de la Administración tributaria, o de certificación del *software*, como Portugal o Suecia.

### 2.2.2. Ámbito español

Pese a la temprana advertencia internacional, la batalla contra el *software* de doble uso se ha librado hasta ahora en España en los campos de la fase aplicativa, mediante las armas generales que la ley ponía a disposición de la Administración. Podemos observar dicha contienda en las Directrices del Plan Anual de Control Tributario de 2015<sup>18</sup>, en las que se alude a que

las actuaciones desarrolladas por la Agencia Tributaria a lo largo de 2014 han puesto de manifiesto la existencia, en determinados negocios, de herramientas informáticas específicas para la ocultación de ventas y manipulación de la contabilidad (el llamado comúnmente «*software* de doble uso») que permiten la alteración de los libros contables.

Tales actuaciones dieron lugar a diversos pronunciamientos judiciales: la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia (TSJ) de Cataluña de 4 de diciembre de 2015<sup>19</sup> (primera del ámbito tributario que usa el término «*software* de doble uso», en lo que nos consta), describe la operativa:

para la facturación en negro se suele utilizar *software* de doble uso que permite separar la contabilidad de las operaciones que van a ser declaradas de las que no, ocultando o borrando los datos de las segundas, de forma que, de ser este el caso, es decir, que el *software* utilizado por el Gremio posibilitara ese doble uso.

<sup>18</sup> Resolución de 9 de marzo de 2015, de la Dirección General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT), BOE de 11 de marzo de 2015. Las actuaciones de 2014 fueron la denominada «operación Scarpe» en empresas del sector del calzado y textil (nota de prensa de la AEAT de 13 de junio de 2014).

<sup>19</sup> Sección 1.<sup>a</sup>, Sala de lo Contencioso-Administrativo, rec. núm. 74/2015. Existen decenas de sentencias por todo el territorio nacional, lo cual da noticia de un fenómeno extendido territorialmente y por sectores de actividad (*v. gr.* restauración, calzado, textil...). Así han dictado Sentencias los TSJ de Madrid (*v. gr.* de 22 de septiembre de 2020, rec. núm. 1937/2019), Andalucía (*v. gr.* de 8 de octubre de 2019, rec. núm. 3339/2019), Comunidad Valenciana (*v. gr.* de 11 de octubre de 2019, rec. núm. 8/2019) y Aragón (de 18 de diciembre de 2020, rec. núm. 146/2018).

En sentencias posteriores incluso se identifica algún *software* concreto: «un *software* de doble uso, respecto del cual existe información de su posible uso engañoso por otros contribuyentes del mismo sector, en concreto el *software* "CÁMBIAME" ...» (Sentencia del TSJ de Madrid de 19 de diciembre de 2019, rec. núm. 1401/2019).

Pues bien, tras tanto tiempo de lucha contra el *software* de doble uso y habida cuenta de lo extendido del instrumento defraudatorio, la intervención legislativa parece pretender su prohibición. Y ello se hace de manera disimulada, estableciendo no una norma prohibitiva de su producción, comercialización o tenencia<sup>20</sup>, sino una amplísima obligación positiva de garantizar la inocuidad del *software* (art. 29.2 j LGT), y unas infracciones que tipifican incumplimientos de unas prohibiciones implícitas por omisión de tal genérico deber de garantía (art. 201 bis LGT). Así, la Memoria del Análisis de Impacto Normativo del proyecto indica que se marca «su erradicación como prioridad de la AEAT», y la exposición de motivos, con una inefable prosa, fija como objetivo: «no permitir la producción y tenencia de programas y sistemas informáticos que permitan la manipulación de los datos contables y de gestión...». No permitir es prohibir, tal es la finalidad de la normativa diseñada. No se trata, por tanto, de prevenir el riesgo, sino de eliminarlo mediante la prohibición del *software* de doble uso, cuya labor de sustitución por otro inocuo se impone a los obligados tributarios.

### 2.3. La obligación formal del artículo 29.2 j) de la LGT

El artículo 29.2 j) de la LGT ha ampliado a sus efectos el concepto de *software* de doble uso anteriormente perfilado, creando uno *ex novo* mediante un cambio de perspectiva: a efectos del artículo 29.2 j) de la LGT no constituye *software* de doble uso el que cumpla los caracteres apuntados (funcionalidad ilícita que ha regido su diseño y producción) sino por defecto, el que no cumpla las características que deben garantizarse.

El artículo 29.2 j) de la LGT excede de una obligación tributaria formal al uso, pues condiciona jurídicamente la sustancia de la actividad económica de los concernidos por ella, constituyendo más bien una suerte de deber general de garantía de inocuidad informática. Y ello es así porque ante las eventuales dificultades técnicas de determinar cuándo un *software* tiene como finalidad principal un uso ilícito, el artículo 29.2 j) de la LGT no ha establecido, como hemos dicho, una prohibición directa sino una obligación positiva de garantía, se ha instaurado la obligación de productores, comercializadores y usuarios de evitar un riesgo abstracto, la peligrosidad inmanente en el *software*, mediante la obligación de que:

<sup>20</sup> Una medida de tal calado nos remitiría a la figura de los «géneros prohibidos» del artículo 1.12 de la Ley Orgánica 12/1995, de 12 de diciembre, de Represión del Contrabando, con medidas complementarias como el comiso, como por ejemplo el Real Decreto-Ley 16/2018, de 26 de octubre, que señaló como género prohibido determinados tipos de embarcaciones.

los sistemas y programas informáticos o electrónicos que soporten los procesos contables, de facturación o de gestión de quienes desarrollen actividades económicas, **garanticen la integridad, conservación, accesibilidad, legibilidad, trazabilidad e inalterabilidad de los registros, sin interpolaciones, omisiones o alteraciones de las que no quede la debida anotación en los sistemas mismos.**

Desde un punto de vista subjetivo, la obligación es amplísima, se convierte en obligaciones tributarias a todos los productores, comercializadores y usuarios, no requiriéndose que estos desarrollen actividades económicas pues tal nota se predica solo del objeto del *software*. La redacción del precepto resulta conscientemente abierta, pues no existe un verbo que enlace sujeto –productores, comercializadores y usuarios– y objeto –el *software*–, se desconoce qué relación se exige de los primeros respecto del segundo. Con tal redacción, por ejemplo, se obligaría a un empleado a que el programa contable que usa en su puesto de trabajo cumpla las condiciones de seguridad. El principio de proporcionalidad recogido en el artículo 3.2 de la LGT entendido como la adecuación de medios a fines de la medida, que ha de ser idónea, necesaria y proporcional en sentido estricto, exige corregir razonablemente tal ámbito subjetivo respecto de los meros usuarios, habiendo de exigirse para resultar destinatario pasivo una cierta relación con el *software*, un *animus possidendi* sobre el objeto, excluyendo los contactos esporádicos o al servicio de la posesión ajena.

En cuanto a su contenido, nos hallamos ante una obligación de evitar el riesgo mediante unas indicaciones que conducen a la norma por la peligrosa senda de las especificaciones técnicas de diseño y producción de *software*, con cuyo cumplimiento el obligado se hallará dentro de lo que los penalistas denominan el riesgo permitido (probablemente nunca un *software* dejará de ofrecer algún resquicio de peligro, como los informáticos se encargan de demostrarnos a diario), y fuera de las cuales se encontrará en situación de incumplimiento.

Tales características técnicas que deben garantizarse, que evocan las establecidas para la factura electrónica<sup>21</sup>, son completadas con tres previsiones de posible regulación reglamentaria, pudiendo exigirse del *software* que cumpla 1) determinadas especificaciones técnicas, 2) la obligación de certificación y 3) la adopción de formatos estándar de legibilidad. Parece que la certificación, en las condiciones que se establezcan reglamentariamente, puede ser la salida para no convertir en garantes de que el *software* cumpla las condiciones legalmente exigidas a usuarios a los que no se les presupone conocimiento informático alguno al respecto<sup>22</sup>. Y desde el punto de vista de productores y comercializadores, no se ha

<sup>21</sup> Vid. artículos 10 y 21 del Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación (RD 1619/2012).

<sup>22</sup> Las observaciones presentadas al primer anteproyecto por el Consejo General del Registro de Economistas y Asesores Fiscales (15 de noviembre de 2018) expresan tal preocupación:

Como en la norma no queda claramente explicitado si, para su comercialización, en todo caso se exigirá una certificación de que los programas cumplen los requisitos exigidos por este precepto, si no fuera así el usuario podría incurrir en una infracción... porque podría adquirir el programa sin conocer que no cumple los requisitos exigidos.

sometido a un régimen de autorización toda su actividad sobre *software* de gestión, pero, según la extensión reglamentaria que se dé a la obligación de certificación, puede llegarse a una situación de hecho similar.

### 3. Las infracciones

#### 3.1. Introducción

Para conseguir el declarado objetivo de acabar con el *software* de doble uso, aparte de mecanismos de incentivación del cumplimiento, se disponía de toda la tipología de medidas de control y preventivas, además de las sancionadoras. Se ha optado por estas últimas en exclusiva, creando el artículo 201 bis de la LGT para conseguir la desaparición del tráfico del *software* peligroso.

Cabe preguntarse, desde un punto de vista de política legislativa, sobre la posible eficacia de la medida sancionadora para la consecución del resultado reconocidamente perseguido de erradicación de este instrumento: en primer lugar, quedan fuera de la medida todos los productores y distribuidores de *software* no sometidos a la legislación española como no residentes en España, y en el sector informático puede suponerse que son un buen número<sup>23</sup>. En segundo lugar, se excluye de las acciones más duramente reprimidas lo que no sean operaciones de venta, lo cual deja fuera buena parte de la comercialización. Finalmente, no se han regulado para los comercializadores y usuarios otras medidas que infracciones tributarias permanentes, y veremos que la operatividad directa e inmediata de las sanciones no es remover conductas incumplidoras recalcitrantes.

Respecto del diseño de la medida sancionadora, el artículo 201 bis de la LGT ha creado unas infracciones formales de riesgo abstracto, vinculadas a la peligrosidad del comercio y tenencia de *software* de doble uso. Se han descartado, por tanto, otras opciones más respetuosas con el principio de lesividad, y que a nuestro juicio provocarían menos distorsiones y problemas técnicos: 1) Poner en primer plano el carácter instrumental del *software* de doble uso en la lesión del crédito tributario, *v. gr.* mediante su consideración en el artículo 184.3 de la LGT como medio fraudulento autónomo o como agravante de las anomalías contables; 2) En las infracciones por incumplir obligaciones contables o registrales y de facturación, artículos 200 y 201 de la LGT, podría constituir una agravante, o 3) Vincular su punición autónoma a un riesgo concreto, sancionando su tenencia cuando mediante el *software* se haya llevado a cabo el falseamiento.

---

<sup>23</sup> El Informe OCDE 2017 *Technology tools to tackle Tax Evasion and Tax Fraud* ya avisa de que: «Often the service provider is in a foreign jurisdiction, making it difficult for domestic authorities to take enforcement action» (p. 10).

Frente a tales posibilidades, la opción legislativa por unas infracciones de riesgo abstracto permitirá, ya veremos con qué resultado, soslayar eventuales problemas concursales.

## 3.2. Bien jurídico

La sanción tributaria es un daño que tiene por objeto el castigo, la punición de una conducta antijurídica tipificada que ataca o lesiona un bien jurídico que el legislador considera digno de protección por representar un valor relevante socialmente reconocido como tal. De ello deriva que no todo incumplimiento tributario constituye un ilícito sancionador tributario (Sánchez Huete (2007, p. 37)<sup>24</sup> (Sentencia del TS de 10 de febrero de 2010, rec. casación núm. 2437/2004, FD 3.º: «que con frecuencia la sanción tributaria exija un incumplimiento de una obligación tributaria no permite inferir... que el incumplimiento de la obligación tributaria acarrea automáticamente la correspondiente sanción»).

Tal delimitación negativa debe completarse con otra relativa a las infracciones tributarias formales o sin perjuicio económico: el bien jurídico protegido no es la obediencia a la Administración, ni la sanción tiene por objeto la defensa de la organización administrativa como si de un interés individual de la Administración se tratase. Tales infracciones tributarias tienen un bien jurídico protegido mediato, el artículo 31.1 de la CE<sup>25</sup>, pero a dicha constatación debe seguir la identificación de un bien jurídico protegido directo o inmediato propio que, si bien ligado al anterior, singularice el tipo infractor correspondiente, lo cual tiene relevancia para delimitar el ámbito de conductas materialmente antijurídicas y para determinar la incompatibilidad de sanciones, pues pese a algunas críticas doctrinales<sup>26</sup> resulta invariable desde la Sentencia del TC 2/1981, de 30 de enero, la apreciación del *bis in idem* prohibido sobre la identidad de sujeto, hecho y fundamento, entendido este como bien jurídico protegido<sup>27</sup>. Siendo así, hemos de continuar indagando en la finalidad y concreta articulación

<sup>24</sup> No podemos coincidir, por tanto, con Nieto García (2012, p. 312) cuando afirma que «donde hay incumplimiento hay necesariamente infracción aunque la ley no lo diga».

<sup>25</sup> En tal sentido, que compartimos, se pronuncia el Tribunal Supremo (TS) (Sentencia del TS de 17 de septiembre de 2020, rec. casación núm. 325/2019) al indicar que «todo el sistema sancionador tributario obedece a la salvaguarda del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con la capacidad económica de los obligados tributarios (art. 31.1 CE). Igual sucede –mediatamente tutelan un mismo bien jurídico– con los tipos delictivos que se incardinan en un mismo Título del Código Penal». No coincidimos con Sánchez Gervilla (2017, p. 104) en busca de una diferenciación material entre infracción tributaria y delito fiscal, según la cual «la infracción tributaria tiene como finalidad directa la protección del fin constitucional encomendado a la Administración pública consistente en la gestión del Erario Público».

<sup>26</sup> Véase al respecto Palao Taboada (2021, pp. 106-107).

<sup>27</sup> Las Sentencias del TC 234/1991, de 10 de diciembre, FJ 2.º; 188/2005, de 4 de julio, FJ 5.º, y 236/2007, de 7 de noviembre, FJ 14.º, afirman que «para que la dualidad de sanciones sea constitucionalmente admisible es necesario, además, que la normativa que la impone pueda justificarse porque contempla los mismos hechos desde la perspectiva de un interés jurídicamente protegido que no es el mismo que aquel que la primera sanción intenta salvaguardar...».

técnica del artículo 201 bis de la LGT, pues «[c]onocer el bien jurídico protegido por un precepto requiere, además de deducir qué pretendía el legislador, examinar también la finalidad de la ley en la que se inserta y su contenido»<sup>28</sup>.

El bien jurídico protegido inmediato del artículo 201 bis de la LGT (excepto su apartado 1 f) se aproxima al de los tipos infractores de los artículos 200 de la LGT –la corrección de los asientos contables y registrales a efectos de su conocimiento por la Administración tributaria<sup>29</sup>– y 201 de la LGT –«la correcta información de la realidad de las transacciones económicas a través de la documentación fidedigna que se dirige a la Administración tributaria»<sup>30</sup>–, si bien tal no es su objeto inmediato de protección, pues el artículo 201 bis de la LGT no requiere ocultación o falseamiento.

El bien jurídico inmediatamente protegido<sup>31</sup> por el artículo 201 bis de la LGT se ubica en un tercer nivel más genérico, y está constituido por el interés público en que los instrumentos informáticos y electrónicos que se utilizan en la confección de los asientos contables y registrales y en la emisión de facturas no estén diseñados para lesionar la corrección de la información tributaria y, más allá, el crédito tributario. Se trata, por tanto, de incorporar al ámbito de protección la peligrosidad de los medios informáticos<sup>32</sup>. Nos hallamos ante un bien jurídico supraindividual y de contornos difusos, que constituye un adelantamiento de la barrera punitiva respecto de la corrección contable, registral y de facturación, si bien tal anticipación es puramente preventiva pues el artículo 201 bis de la LGT no requiere que se haya producido incorrección, y por tanto solo en términos no técnicos puede hablarse de sanción de actos preparatorios<sup>33</sup>. Se regulan, en definitiva, unas infracciones de peligro

<sup>28</sup> Sentencia del TC 172/2020, de 19 de noviembre, FJ 3.º.

<sup>29</sup> La correcta identificación de un bien jurídico propio en tales infracciones formales es controvertida. Respecto del artículo 200 de la LGT se ha identificado el bien jurídico como «veracidad y exactitud» de los asientos (Sánchez Huete, 2007, p. 307) mientras que otros autores aluden a la necesidad de facilitar a la Administración la comprobación tributaria, finalidad esta que Blázquez Lidoy (2010, p. 997) considera que no se aprecia en todos los tipos del precepto.

<sup>30</sup> Sentencias del TC 146/2015, de 25 de junio, FJ 3.º, y 150/2015, de 6 de julio, FJ 3.º.

<sup>31</sup> Según la Sentencia del TS de 17 de septiembre de 2020, rec. casación núm. 325/2019, en las infracciones tributarias además de la mediata protección del artículo 31.1 de la CE «cada infracción tributaria persigue, además, la tutela de un bien jurídico directo o inmediato (ligado, eso sí, al comúnmente denominado interés fiscal)»; pero su voto particular (Navarro Sanchís, Montero Fernández y Córdoba Castroverde) entiende que «todo el sistema sancionador tributario aspira al logro de un único y posible bien jurídico...: el deber de contribuir de los ciudadanos...».

<sup>32</sup> *V.gr.* la ocultación de ventas se realizaba con anterioridad al *software* de doble uso, pero con este las probabilidades de ser descubierto son menores. Es objeto de debate entre los penalistas la apreciación de bienes jurídicos específicos informáticos (integridad y disponibilidad de datos, seguridad informática...) o si es preferible utilizar y complementar los tipos tradicionales. Véase, partidario de esta segunda vía, González Rus, 2007.

<sup>33</sup> En parte de la doctrina penal se habla de tipos de emprendimiento o de preparación para referirse a una modalidad de los de peligro abstracto, que adelantan la barrera punitiva a actos preparatorios

abstracto, en que el riesgo no es incorporado como elemento típico sino que es apreciado *ex ante* por el legislador con criterios probabilísticos o estadísticos<sup>34</sup>, constituyendo el peligro la *ratio legis* para crear las infracciones.

El efecto de tal configuración es que una vez tipificada la acción como peligrosa –comercialización o tenencia de *software* de doble uso–, no solo es indiferente que no se produzca resultado lesivo (el falseamiento u ocultación, y más allá la lesión del art. 31.1 CE), sino que no excluye el desvalor de la acción la inexistencia de riesgo concreto *ex post*. Todo lo cual tiene como efecto reflejo una limitación del objeto de la prueba y una restricción de las posibilidades de defensa<sup>35</sup>.

En consonancia con lo expuesto, no resulta afectado el bien jurídico protegido cuando el *software* no es de doble uso, pues no concurre en tal caso ni siquiera peligro abstracto, no pudiendo admitirse el concepto meramente formal de antijuridicidad. En tal sentido, el artículo 201 bis.1 f) de la LGT no protege el bien jurídico identificado, sino que tipifica como ilícito un mero incumplimiento formal, la no certificación cuando exista obligación de ello, pero sin que se haya producido afectación de la garantía de fiabilidad del *software*. Existe protegido, pues, un mero interés administrativo formal, insustancial y ayuno de bien jurídico relevante, por lo cual su desatención no puede calificarse de omisión materialmente antijurídica a efectos punitivos.

### 3.3. Tipos infractores

El artículo 201 bis de la LGT no es el precepto epítome de depurada técnica normativa: 1) contiene una divergencia entre su título «Infracción tributaria por fabricación, producción, comercialización y tenencia de sistemas informáticos que no cumplan las especificaciones exigidas por la normativa aplicable», y su contenido, puesto que los apartados a), b), c) y d) del artículo 201 bis.1 de la LGT singularizan el objeto material sin referencia a incumplimiento normativo alguno; 2) la descripción del objeto de la acción típica hace dudar sobre si el desarrollar actividades económicas es una característica de quienes producen, comercializan o tienen el *software* o de las funcionalidades de este; 3) en el apartado 2.º se alude

---

normalmente atípicos. Según tal categoría, que en la jurisprudencia ha tenido poco eco («poco afortunada expresión de delitos de emprendimiento» según Sentencias del TS núms. 6418 y 10666, de 14 de octubre de 1987), el ilícito preparatorio tiene su *iter criminis* completo y además integra un *iter criminis* más amplio, v. gr. artículo 400 del Código Penal. Vid. Corcoy Vidasolo (2015, p. 414) y estudio específico en Cruz Palmera (2020).

<sup>34</sup> Según Muñoz Machado (2017, pp. 311-312) en el peligro concreto «el daño es muy previsible», en el abstracto las conductas pueden ser inocuas, pero de generalizarse «afectarían con toda probabilidad al bien jurídico».

<sup>35</sup> Es por ello que especial preocupación, con origen en la doctrina alemana, provoca el riesgo abstracto en el ámbito penal. Nieto García (2012, pp. 343-344) indica que se está proponiendo el traslado «de tan molesto huésped» al ámbito sancionador administrativo. Véase al respecto Cerezo Mir (2002, pp. 47-72).

al objeto de la acción como «dispositivos», término que evoca elementos físicos (*hardware*) más que los programas o sistemas (*software*); 4) existen duplicidades terminológicas e incoherencias entre la acción típica y la atribución de efectos sancionadores<sup>36</sup>, etc.

Tales imperfecciones deben ser solventadas aplicando la prohibición de la extensión analógica de la norma *in malam partem* (arts. 25.1 CE<sup>37</sup>, 27.4 LRJSP<sup>38</sup> y 4.2 Código Civil), las reglas de interpretación generales (art. 3.1 Código Civil) y la particular del ámbito punitivo de prohibición de la interpretación extensiva *in malam partem*. Sobre la vigencia de esta última regla existen discrepancias doctrinales<sup>39</sup>, pero puede enunciarse como una última ratio cuando tras la exégesis conforme a las pautas generales continúan las dudas sobre cuál es el sentido literal admisible de la disposición, mecánica que el TC aplica, con una quizá consciente confusión entre analogía e interpretación extensiva, ante las dificultades prácticas para su delimitación (v. gr. Sentencia del TC 90/2012, de 7 de mayo, FJ 4.º).

### 3.3.1. Objeto material

Todas las infracciones del artículo 201 bis de la LGT tienen como objeto material de base «sistemas y programas informáticos o electrónicos que soporten los procesos contables, de facturación o de gestión por parte de las personas o entidades que desarrollen actividades económicas», posteriormente calificado en función de determinadas circunstancias.

Las señas que califican el referido *software* son las siguientes, que podemos clasificar en tres grandes grupos, alterando el orden legal a efectos de claridad expositiva:

- a) El objeto de la acción típica en dos casos (art. 201 bis.1 e) y 2 LGT) es *software* que, además de no garantizar «la integridad, conservación, accesibilidad, legibilidad, trazabilidad e inalterabilidad de los registros, así como su legibilidad por parte de los

<sup>36</sup> Compartimos que: «Hoy es sentir común la profunda inseguridad jurídica e incertidumbre social provocada, entre otros factores, por la imprecisión de las normas jurídicas. Lo que se manifiesta de manera muy significativa en el ámbito fiscal» (Sentencia del TS de 25 de febrero de 2021, rec. casación núm. 1986/2019, FD 3.º, ponente Merino Jara).

<sup>37</sup> V. gr. Sentencia del TC 120/2005, de 10 de mayo, FJ 4.º.

<sup>38</sup> Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público: «Las normas definitorias de infracciones y sanciones no serán susceptibles de aplicación analógica».

<sup>39</sup> Díaz Fraile (2016, p. 29) afirma que «está prohibida la interpretación extensiva y la analogía *in malam partem*, rigiendo la más estricta legalidad». Nieto García (2012, pp. 316-317) matiza que lo prohibido es la analogía, no la interpretación de los tipos conforme a las reglas generales pese a que esta dé como resultado una extensión del tipo. Reconoce el autor, sin embargo, la dificultad de discernir en cada caso «si nos encontramos ante una analogía inadmisibles o ante una figura afín pero lícita». Pese a considerar la interpretación extensiva como «perfectamente admisible», Ramón Ribas (2014, p. 159) reconoce que «No obstante su licitud, interpretar de forma extensiva contra reo será la excepción».

órganos competentes de la Administración tributaria», no cumple formalmente con las especificaciones técnicas (productores y comercializadores) o con la certificación obligatoria o estando certificado ha sido alterado o modificado (tenedores). Se exigen en los dos primeros casos dos requisitos en el *software*, uno material de no fiabilidad y otro de incumplimiento formal, mientras que en el tercero se trata de un *software* inicialmente certificado pero que ha sido modificado, entendemos que, con relevancia, por una operación que altera las características que la certificación homologa, dejando desde entonces de constituir un *software* seguro.

En estos casos, el objeto de la acción típica no puede ser apreciado, ni por tanto esta realizada, sin el necesario desarrollo reglamentario.

- b) Un segundo grupo de circunstancias, aplicables a los productores y comercializadores, son aquellas en las que hemos de remitirnos al concepto de *software* de doble uso formulado *ut supra*, pues el objeto es calificado materialmente por las utilidades ilícitas que rigieron su diseño o modificación (art. 201 bis.1 a), b), c) y d) LGT). Se trata de sistemas y programas que «permitan» cualquiera de estos resultados:
- Llevar contabilidades distintas (apartado a) en los términos del artículo 200.1 d) de la LGT, es decir «referidas a una misma actividad y ejercicio económico que dificulten el conocimiento de la verdadera situación del obligado tributario». Al respecto se ha afirmado que la llevanza de dos contabilidades no está prohibida<sup>40</sup>, pero si unimos a la dificultad típica de conocimiento por la Administración el uso de un *software* creado para tal llevanza de contabilidad «b», tales supuestos de doble contabilidad sin defraudación quedan descartados en este caso.
  - No reflejar, total o parcialmente, la anotación de transacciones realizadas (apartado b); registrar transacciones distintas a las anotaciones realizadas (apartado c); alterar transacciones ya registradas incumpliendo la normativa aplicable (apartado d). En todos estos supuestos puede producirse concurrencia con la llevanza de contabilidades distintas, pues normalmente a través de la omisión o alteración de operaciones se llevará una contabilidad oficial incompleta y otra oculta completa<sup>41</sup>. Respecto del apartado d), al aludir a alteraciones incumpliendo la «normativa aplicable», esta se trataría de la reguladora de los distintos registros (contables, impuesto sobre la renta

<sup>40</sup> En tal sentido Sánchez Huete (2007, p. 321). Blázquez Lidoy (2010, p. 1.026) pone de manifiesto que lo normal sin embargo será que tal doble contabilidad se produzca a causa de ingresos o gastos en «b».

<sup>41</sup> Blázquez Lidoy (2010, p. 1.026) pone de manifiesto que existen problemas de concurrencia de tipos infractores con el de omisiones o cuentas con significado distinto. Calvo Vérguez (2009, p. 17) afirma al respecto lo que entendemos que es lo habitual, que no existirán dos contabilidades completas «una verdadera y otra falseada. Y es que cabe la posibilidad de que únicamente exista esta última, a la que han de sumarse anotaciones efectuadas en los libros y registros *ad hoc* de las operaciones ocultadas, esto es, no contabilizadas».

de las personas físicas –IRPF–, impuesto sobre el valor añadido), que prevé la modificación de asientos pero cumpliendo ciertas formalidades<sup>42</sup>.

Los referidos tipos, al utilizar la expresión «permitan» son tan abiertos que no cumplen las exigencias del principio de taxatividad, pues en general cualquier *software* de gestión ofrece opciones (por ejemplo, su funcionamiento en modo de pruebas) susceptibles de «permitir» contabilidades distintas y omisiones, invenciones o alteraciones de asientos, lo cual no lo convierte en un instrumento peligroso, pues su funcionalidad no está regida por la ocultación y falseamiento, es decir, su utilización en una defraudación se asimila a una operativa rudimentaria de captura de ventas que dejaría rastro ante una auditoría informática. Por tanto, una interpretación conforme de tales preceptos obliga a acotar el objeto material de la acción a aquellos productos informáticos con la finalidad principal de tales ocultación y falseamiento.

Ahora bien, si ello es así, el objeto de la acción típica se trataría en todos los casos imaginables de *software* que no cumpliría las especificaciones técnicas reglamentarias de aprobarse, y el ilícito ya estaría incluido en el artículo 201 bis.1 e) de la LGT. Por tanto, una vez aprobadas las especificaciones reglamentarias, o los apartados a), b), c) y d) se refieren a un *tertius genus* de *software* de doble uso, aquel que pese a permitir resultados distorsionadores, y siendo esa su principal finalidad (concepto de *software* de doble uso) cumple las especificaciones técnicas del artículo 29.2 j) de la LGT (lo cual lo excluye del concepto legal de *software* de doble uso) o no, y en este caso existiría una duplicidad de tipos. Racionalmente no podemos optar por la primera de las alternativas, y por ello nos atrevemos a afirmar, de aprobarse la normativa reglamentaria, la inaplicabilidad de los cuatro primeros tipos infractores del artículo 201 bis.1 de la LGT, interpretación avalada por el título del precepto y por el Consejo de Estado cuando afirma que la regulación «requerirá, como complemento indispensable, de un desarrollo reglamentario»<sup>43</sup>.

- c) El artículo 201 bis.1 f) de la LGT tiene como objeto *software* sin certificación obligatoria reglamentaria, por lo cual no puede darse sin norma de complemento. Pese al literal, debe interpretarse que el objeto es *software* sin solicitar certificación (no se ha tipificado como infracción no utilizar «formatos estándar para su legibilidad», art. 29.2 j) LGT), o a lo sumo en función del régimen de silencio en el procedimiento, antes de la certificación, pues una vez denegada el objeto de la acción sería el del apartado e), o si no existen especificaciones técnicas de garantía, alguno de los apartados a) a d). Por tanto, este tipo infractor limita el objeto de la acción a *software* que cumple los requisitos materiales de garantía.

<sup>42</sup> Sería el caso del artículo 29 del Código de Comercio (RD de 22 de agosto de 1885); artículo 68 del Reglamento del IVA (RD 1624/1992, de 29 de diciembre) y el artículo 13 de la Orden HAC/773/2019, de 28 de junio, por la que se regula la llevanza de los libros registros en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

<sup>43</sup> Informe núm. 279/2020, de 15 de julio de 2020 (apartado VIII.L).

### 3.3.2. Acciones típicas

La acción como comportamiento humano base del tipo infractor es un concepto normativo, no de sentido natural<sup>44</sup>, el legislador puede desglosar un determinado hecho en varias acciones típicas o agrupar varios hechos como una sola acción infractora. En palabras del TC (Sentencia del TC 77/2010, de 19 de octubre, FJ 6.º):

lo que se compara no son meros acontecimientos de la realidad, sino la descripción que de tales acontecimientos ha efectuado el legislador en el supuesto de hecho de la norma correspondiente, descripción inevitablemente acotada a partir de elementos valorativos y según las finalidades que el legislador persigue...

El artículo 201 bis de la LGT tipifica en su apartado primero «la fabricación, producción y comercialización» del objeto material anteriormente tratado, sea materialmente inseguro (apartados a) a d), sea añadidamente con incumplimiento de las especificaciones técnicas reglamentarias (apartado e). El precepto no requiere habitualidad ni profesionalidad, por lo cual la acción podría ser realizada por cualquier obligado.

Por su parte, el apartado 2.º del artículo 201 bis de la LGT tipifica «la tenencia» del objeto material, bien concurriendo condiciones de peligrosidad más ausencia de certificación obligatoria, bien reuniendo las primeras por haber sido alterado o modificado el *software* certificado.

#### 3.3.2.1. Fabricación y producción de *software* de doble uso

El artículo 201 bis.1 de la LGT tipifica «la fabricación, producción...» del *software*. La primera cuestión es si existe diferencia entre fabricación y producción. Según el Diccionario de la RAE «fabricar» significa «producir objetos en serie, generalmente por medios mecánicos», o, en general, elaborar. Por su parte «producir» es un concepto más amplio, que en su quinta acepción significa «Fabricar, elaborar cosas útiles». Por tanto, en tal sentido son sinónimos, y

---

<sup>44</sup> Pese a que Nieto García alude a que la doctrina se encuentra dividida al respecto (2012, p. 489), es amplia mayoría, incluido el propio autor, la que considera que la acción debe reunir un elemento finalista (la acción se rige por un mismo impulso de la voluntad) y uno normativo (unidad típica de acción), véase al respecto Alarcón Sotomayor (2008, pp. 44-46). Y ello actualmente con el aval de la jurisprudencia, v. gr. Sentencia del TS de 11 de febrero de 2021, rec. casación núm. 977/2019, FD 10.º –en la que resulta evidente la influencia de la doctrina alemana (Roxin, 2014, pp. 943 y ss.)– razonando la sentencia que:

es preciso deslindar la unidad de acción en sentido natural, la unidad natural de acción, la unidad típica de acción y el delito continuado, de forma que concurrirá una unidad típica de acción cuando la norma penal engarza o ensambla varios actos o varias unidades naturales de acción en un único tipo penal, es decir, cuando varios actos son unificados como objeto único de valoración jurídica por el tipo...

en general producción es género y fabricación especie. En algún texto jurídico se hallan ambos términos cuando existe cierto matiz<sup>45</sup>, aquí no apreciable, por lo cual podría haberse limitado la tipificación a la producción de *software* (invención, diseño, elaboración estandarizada o no...).

En segundo lugar, el artículo 201 bis.4 de la LGT condiciona la sanción a que «se hayan producido ventas». Es decir, no se llega a reprimir como tal la producción interna de *software* de doble uso, la conducta típica está constituida por la producción con comercialización, pero tal acción no se diferencia de la venta, ni le es atribuida una sanción diferente, por lo cual podría haberse tipificado meramente la comercialización en la opción legislativa de no apreciar un mayor desvalor en la producción, cual es el caso.

Y finalmente, si se hubiese producido el *software* de doble uso sin iniciar aún la comercialización, el productor podría ser sancionado, de coincidir el objeto material, como tenedor, según resulta *contrario sensu* del artículo 201 bis.2 de la LGT. Dicha tenencia se configuraría como integrada en la producción y comercialización<sup>46</sup>, y merece una sanción sensiblemente inferior a la de la venta.

### 3.3.2.2. Comercialización de *software* de doble uso

Esta acción típica plantea como primera cuestión su delimitación, y ello porque el artículo 201 bis.4 de la LGT vincula la sanción a que «se hayan producido ventas», excluyendo operaciones como la cesión de uso, bastante habitual en el sector. Es más, el contrato de compraventa (art. 1.445 Código Civil) puede que sea excepción en el campo del *software* de doble uso<sup>47</sup>. Tal defecto de punibilidad injustificado es fruto de una mala técnica tipificadora, pero, como dijimos, no puede subsanarse mediante la extensión analógica del precepto en perjuicio del cedente, arrendador o similar, para equiparar su posición a la del vendedor. Eso sí, el comercializador en tales casos y siempre que coincida el objeto material de la acción, podría ser sancionado por la tenencia propia de la actividad, artículo 201 bis.2 de la LGT, con una diferencia sancionadora injustificada entre dos conductas similares desde el punto de vista de su antijuridicidad material.

<sup>45</sup> *V.gr.* producción –en el sentido de crianza u obtención de la naturaleza– o fabricación –en sentido artificial o sintético– de drogas, artículo 371.1 del Código Penal español.

<sup>46</sup> Se trataría de *software* afecto a la actividad como existencias o mercaderías.

<sup>47</sup> El Informe OCDE 2017 indica al respecto:

New sales suppression techniques have emerged. Referred to as «sales suppression as a service», this tool allows a taxpayer to achieve sales suppression through a foreign zapper which operates over the internet. The service provides deletion, alteration and replacement of sales data or remote crashing of the hard drive. This can be very difficult for the tax authority to detect as it otherwise appears authentic, or appears not to be attributable to any actions of the taxpayer (p. 10).

Tal grave conducta, en la normativa aprobada en España, es atípica para el proveedor de servicios.

En segundo lugar, la comercialización de *software* de doble uso configura los tipos del artículo 201 bis.1 de la LGT como infracciones tributarias permanentes, ya que existe una única acción duradera cuya antijuridicidad se prolonga temporalmente, en tanto el sujeto activo no decida cesar en la ejecución de su conducta<sup>48</sup>.

La infracción permanente se integra por una única acción típica –no por varias, a diferencia de las infracciones continuadas–, su consumación se inicia con la creación de la situación antijurídica (pudiendo sancionarse desde entonces) y se prolonga en el tiempo –frente a las infracciones instantáneas–, por voluntad de su autor –a diferencia de las infracciones de estado en que los efectos lesivos se prolongan sin dominio del agente– hasta su cese.

No compartimos la identificación a todo trance de las infracciones permanentes con infracciones de omisión<sup>49</sup>, pueden hallarse infracciones permanentes de actividad en la jurisprudencia, como veremos, y pese a que la omisión sea el subtipo más frecuente la categoría no se agota en este, siendo diversos los casos en que omisión de deber y actividad, ambos permanentes, pueden apreciarse (el cobro indebido de comisiones prolongadamente puede entenderse como omisión del deber de no cobrarlas; o la tenencia de un género puede entenderse como la omisión del deber de deshacerse de él, etc.). Lo esencial, por tanto, es la configuración legal de la acción infractora como permanente.

En la LGT no se daba –hasta la Ley 11/2021– la tipificación de infracciones tributarias permanentes, ni siquiera en las formales, porque la acción es instantánea al acotarse en función de la configuración temporal de una obligación tributaria de base (*v. gr.* arts. 200 y 201<sup>50</sup> LGT). Existen supuestos en que se podría dar la circunstancia de permanencia, por ejemplo, la resistencia, obstrucción, excusa o negativa a facilitar determinada información<sup>51</sup>, pero en

<sup>48</sup> La producción con comercialización podría calificarse inicialmente, en la clasificación de Palma del Teso (2001, pp. 569 y 570) de infracción de pluralidad de actos o compleja («el tipo prevé la realización de varios actos o la comisión de la infracción en distintas fases dirigidas a la consecución de un único fin»), si bien tal distinción en este caso es baladí, ya que la infracción deviene permanente desde que el agente se emplea en la comercialización.

<sup>49</sup> «La categoría de infracciones permanentes ha sido también objeto de estudio por la doctrina jurídica, que en alguna ocasión ha optado por denominarlas infracciones por omisión...» (Sentencia de la AN de 11 de enero de 2018, rec. núm. 1/2016). Caballero Sánchez (2010, p. 648) indica que «son en realidad infracciones por omisión de deberes establecidos por el ordenamiento y tipificados como infracción en caso de incumplimiento».

<sup>50</sup> Respecto de la emisión de facturas falsas los criterios son contradictorios: a efectos del *dies a quo* de la prescripción la emisión de cada factura se trata como acción instantánea (Resolución del TEAC de 9 de enero de 2014, RG 3531/2013, FD 5.º) pero a efectos del alcance de las actuaciones (Resolución del TEAC de 21 de septiembre de 2017, RG 212/2017, unificación de criterio), cuantía de los recursos y graduación (Sentencia de la AN de 5 de junio de 2020, rec. núm. 495/2018, FD 7.º) se vincula a las obligaciones materiales anuales, con sanción de un porcentaje sobre «el importe del conjunto de las operaciones que hayan originado la infracción», artículo 201.3 de la LGT.

<sup>51</sup> De hecho, tal es el supuesto en el que con más frecuencia la jurisprudencia ha apreciado infracciones administrativas permanentes (*v. gr.* Sentencia del TS de 8 de febrero de 2021, rec. casación núm. 4060/2020).

tales casos el legislador tributario ha optado por vincular las infracciones a la desatención de requerimientos concretos, incrementando la sanción única a medida que se reiteran<sup>52</sup>.

Ahora bien, que la infracción tributaria permanente no haya tenido reflejo hasta ahora en la LGT no es óbice para su apreciación y la aplicación de su régimen jurídico cuando se adopta tal configuración, pues a diferencia de la infracción continuada, la infracción permanente no es una técnica legal para aliviar la punición de la comisión reiterada, sino que requiere tan solo la constatación de una sola acción típica permanente normativizada. En tal sentido, la Sentencia del TS de 29 de mayo de 2019 (rec. casación núm. 1857/2018) declara con tino en su FD 2.º:

no resulta contrario al principio de tipicidad de las infracciones administrativas que el legislador no haya establecido de forma específica una clasificación de las infracciones con la finalidad de clarificar si su comisión es instantánea o de estado o permanente, si esta cualidad jurídica se infiere de una interpretación coherente, objetiva y racional de la regulación normativa sancionadora, atendiendo a la naturaleza intrínseca del hecho infractor.

En el artículo 201 bis de la LGT, en contraste con la obligación de garantía del *software* del artículo 29.2 j) de la LGT, lo que se ha tipificado inmediatamente no es no garantizar, sino comercializar en incumplimiento de una prohibición implícita tipificada en el mismo, lo cual difiere de la técnica tipificadora habitual de las infracciones tributarias<sup>53</sup>, creando la prohibición de su objeto y sancionándola, pese a que en el fondo subyace la omisión del deber de garantía citado. Y ocurre que en el artículo 201 bis de la LGT, por la propia configuración del bien jurídico, no existe vinculación entre ilícito e incumplimiento de obligaciones periódicas concretas; y tampoco se ha establecido como acción típica cada venta, lo cual podría haber conducido a un concurso real<sup>54</sup>.

Que la acción típica no es cada venta, resulta patente por la atribución de sanciones: una al año por comercialización si existe dicho año una venta, la misma sanción por cientos de ventas que por una. Así, la acción típica es la actividad, si se nos permite la licencia, de «tráfico de *software* de doble uso», quien comercializa un determinado *software* y es descubierto solo ha cometido una infracción, ni siquiera una infracción continuada. Lo cual conlleva la imposibilidad de sancionar reiteradamente sin un previo efecto de «ruptura jurí-

<sup>52</sup> Mecánica que supone una cierta traslación del tratamiento, más benévolo que el concurso real, de la infracción continuada (Sánchez Huete, 2007, p. 383).

<sup>53</sup> «Los tipos sancionadores administrativos, por el contrario, no son autónomos, sino que se remiten a otra norma en la que se formula una orden o una prohibición, cuyo incumplimiento supone cabalmente la infracción» (Nieto García, 2012, p. 276).

<sup>54</sup> Concurso real que podría ser sancionado acumulativamente por disposición del artículo 180.2 de la LGT, pues la normativa tributaria no aplica la habilitación contenida en el artículo 29.6 de la LRJSP para sancionar como infracción continuada.

dica» de la acción, que a falta de disposición especial, artículo 178 de la LGT y disposición adicional 1.ª 2 c) de la Ley de procedimiento administrativo común de las Administraciones públicas (LPAC), se refleja en el artículo 63.3 de la LPAC<sup>55</sup>: «No se podrán iniciar nuevos procedimientos de carácter sancionador por hechos o conductas tipificadas como infracciones en cuya comisión el infractor persista de forma continuada, en tanto no haya recaído una primera resolución sancionadora, con carácter ejecutivo», por tanto cuando no quepa contra la primera sanción ningún recurso ordinario en vía administrativa (arts. 90.3 y 98.1 b) LPAC y Sentencia del TS de 31 de enero de 2007, casación en interés de Ley 37/2005). No puede aceptarse que la ruptura de la acción se produzca por el señalamiento de una sanción periódica de darse un signo externo de actividad, una venta, pues tal venta solo es uno de los hechos naturales que en tracto sucesivo engloban la única acción típica.

Podría plantearse el supuesto en que no existan ventas del mismo *software* de doble uso todos los años, por ejemplo, solo en años alternos. En tal caso, a nuestro juicio, nos hallaríamos ante una cuestión de prueba del mantenimiento de la única acción típica de comercialización, para lo cual se deberían valorar tanto la continuidad espacio-temporal<sup>56</sup> como otros elementos que reflejen permanencia (alta censal, medios humanos y materiales, adquisiciones, publicidad, etc.). Es decir, la inexistencia de operaciones de venta un año no rompe necesariamente la permanencia de la acción infractora.

Tal configuración como infracción permanente, efecto de la elección de la comercialización como acción típica y del diseño del tipo como de riesgo abstracto desvinculado de cualquier obligación formal o material anual, es intuita por el Consejo de Estado<sup>57</sup>, que advierte: «en cuanto al importe de las sanciones, se atiende exclusivamente al ejercicio económico como parámetro temporal, pero cabe pensar en conductas infractoras que tengan una duración diferente». Parece que al Consejo de Estado le llama la atención el desajuste temporal entre acción y sanciones, si bien en la tramitación tal observación ha sido desatendida, aprobándose la Ley 11/2021 en tales términos<sup>58</sup>.

<sup>55</sup> Ley 39/2015, de 1 de octubre. Su artículo 63.3, junto con el artículo 29.6 de la LRJSP, han venido a reflejar el contenido del derogado artículo 4.6 del Reglamento del procedimiento para el ejercicio de la potestad sancionadora (RD 1398/1993, de 4 de agosto). En el ámbito penal tal ruptura jurídica se adelanta, «[u]n acto formal de imputación es ya un acto de ruptura con el estado de antijuridicidad que es propio del delito permanente o de tracto sucesivo» (Sentencia del TS 307/2020, de 12 de junio, en cita de la Sentencia del TS de 2 de febrero de 2021, Sala 2.ª, rec. núm. 10391/2020, FD 11.º).

<sup>56</sup> El elemento temporal es relevante en el análisis tanto de la unidad de acción como de acciones continuadas. La Sentencia del TS de 21 de enero de 2021 (rec. casación núm. 1117/2019) indica que en el caso de unidad de acción «los hechos albergan una unidad espacial y una estrechez o inmediatez temporal que, desde una perspectiva normativa, permiten apreciar un único supuesto fáctico subsumible en un solo tipo».

<sup>57</sup> Informe del Consejo de Estado núm. 279/2020, de 15 de julio de 2020 (apartado VIII.L).

<sup>58</sup> Quizá porque, como afirma la Main, prima la disuasión: «con el mero anuncio de la medida prevista contra la producción, comercialización y utilización de *software* de doble uso... se estima que se va a producir un importante efecto inducido». Creemos, sin embargo, que para ser disuasoria la norma

### 3.3.2.3. Tenencia de *software* de doble uso

La tenencia es tipificada en el artículo 201 bis.2 de la LGT. No se especifica en dicho tipo qué se entiende por tenencia, pudiendo mirarse hacia otros ámbitos jurídicos que sí conocen tal acción en la tipificación<sup>59</sup>. Además, el artículo 29.2 j) de la LGT alude a la obligación de garantía de los «usuarios», pudiendo interpretar, por tanto, que tal tenencia debe producirse en el ámbito del uso del *software* en aprovechamiento de su funcionalidad ilícita (que será lo habitual, excepto que los sancionados sean los productores o comercializadores que no realizan ventas, en cuyo caso tal tenencia se integra en la propia acción de producción/comercialización), como disponibilidad con *animus possidendi*, descartando al servidor de la posesión ajena, contactos o detenciones ocasionales o accidentales<sup>60</sup>. En los supuestos de tenencia compartida (*v. gr.* grupos de entidades), y dado que se entiende la tenencia como disponibilidad, será posible la comisión del tipo por los distintos usuarios.

De nuevo en esta acción nos encontramos con una infracción permanente, habiendo de reiterarse lo antes razonado sobre tal tipología de acción. Nos hallamos ante una única infracción en la que el tenedor prolonga la acción típica a su voluntad y con dominio de la misma, no existiendo diversas infracciones. En el caso de la tenencia, añadidamente, ni siquiera se plantea la cuestión anteriormente analizada en la comercialización de si el precepto ha pretendido tipificar actos concretos de ruptura jurídica, pues a la tenencia continua se ha atribuido una pluralidad de sanciones sucesivas, sin más requisitos. Por tanto, iniciada una inspección de los últimos cuatro años, la constatación de la tenencia de *software* de doble uso desde el principio constituye, si concurren todos los requisitos, una sola infracción.

## 3.4. Elementos temporales

Procede ahora abordar la aplicación temporal del artículo 201 bis de la LGT y la prescripción de sus infracciones, cuestiones condicionadas por la configuración de los tipos del

---

sancionadora ha de ser bien diseñada y respetuosa con el ordenamiento, nada más pernicioso para una lucha eficaz contra el fraude que unas sanciones inaplicables, en buena parte por sus imperfecciones.

<sup>59</sup> *V. gr.* Código Penal, artículos 348, 386, 399 bis, 400, 563 y ss.; Ley Orgánica 12/1995, de Represión del Contrabando, artículos 2 y 11.

<sup>60</sup> En tal sentido, respecto de la tenencia ilícita de armas, pueden verse las Sentencias del TS de 8 de noviembre de 2018, rec. casación núm. 536/2018, y de 16 de julio de 2018, rec. casación núm. 2689/2017. El FD 6.º de la última razona que

la tenencia se integra de un «corpus»... tal elemento radica en la disponibilidad de la misma por el agente o sujeción a su voluntad, ... y un «animus»... son suficiente soporte anímico de la tenencia, tanto el «animus possidendi», como el más inferior «animus detinendi», siempre que se dé la detentación y disponibilidad propias del «corpus», excluyendo solamente de la conducta típica los supuestos llamados de «tenencia fugaz» como serían los de mera detentación a efectos de contemplación o examen, reparación del arma o de simple transmisión...

artículo 201 bis de la LGT como infracciones permanentes, relevante punto en común que aconseja su tratamiento en este momento sacrificando el orden estructural canónico en el altar de una mayor claridad y continuidad expositiva.

Previamente se ha de indicar que, respecto del *software* de doble uso, se establece en la disposición final 7.<sup>a</sup> a) de la Ley 11/2021 una *vacatio legis* para los nuevos artículos 29.2 j) y 201 bis de la LGT, de tres meses, lo que supone su entrada en vigor el 11 de octubre de 2021<sup>61</sup>.

### 3.4.1. Irretroactividad

Uno de los corolarios del principio de legalidad sancionadora es la irretroactividad de las disposiciones sancionadoras no favorables. Dicho principio tiene reconocimiento en tratados internacionales ratificados por España<sup>62</sup>, y en los artículos 9.3 y 25.1 de la CE, proclamado en el segundo implícitamente, como derecho fundamental<sup>63</sup>.

Con rango legal, el artículo 178 de la LGT dispone que «El principio de irretroactividad se aplicará con carácter general, teniendo en consideración lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 10 de esta ley». El artículo 10.2 de la LGT no refleja la irretroactividad *in peius*, sino la más controvertida en cuanto a su fundamento y reconocimiento constitucional<sup>64</sup>, retroactividad de la norma sancionadora *in melior*. Por su parte el artículo 26.1 de la LRJSP establece que «Serán de aplicación las disposiciones sancionadoras vigentes en el momento de producirse los hechos que constituyan infracción administrativa».

<sup>61</sup> La enmienda núm. 141 introducida en el Congreso de los Diputados proponía una mayor vacación, hasta 1 de enero de 2022. Se justificaba tal ampliación por la crisis económica y por una obligación de uso de *software* certificado que no resulta de la norma proyectada, «... millones de usuarios... a quienes se obligaría a cambiar dichos sistemas y programas por otros debidamente certificados en un plazo demasiado corto de tiempo».

<sup>62</sup> Artículos 15.1 del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos, de 19 de diciembre de 1966; 7.1 del Convenio para la Protección de los Derechos Humanos y de las Libertades Fundamentales (CPDHLF), de 4 de noviembre de 1950, y 49.1 de la Carta de los Derechos Fundamentales de la UE (CDFUE), de 12 de diciembre de 2007.

<sup>63</sup> El TC extrae del artículo 25.1 de la CE la irretroactividad *in malam partem*. Su Sentencia 21/1993, de 18 de enero, FJ 5.º, afirma «la estricta prohibición de retroactividad que incluye el art. 25.1 C.E. está referida a la retroactividad en perjuicio del reo»; y la Sentencia del TC 38/1997, de 27 de febrero, FJ 6.º, alude en tal sentido a los artículos 9.3 y 25.1 de la CE y a la «constante jurisprudencia, la estricta prohibición de retroactividad que establecen tales preceptos».

<sup>64</sup> La retroactividad *in bonam partem* no tiene rango constitucional para Nieto García (2012, p. 202) y López Menudo (2010a, pp. 727-732). El TC sí la fundamenta en el artículo 9.3 de la CE leído *contrario sensu*, pero su ubicación en tal precepto y no en el artículo 25.1 de la CE la excluye de las vías de protección de un derecho fundamental (*v.gr.* Sentencias del TC 15/1981, de 7 de mayo, FJ 7.º; 99/2000, de 10 de abril, FJ 5.º; 21/2008, de 31 de enero, FJ 5.º). Critica tal exclusión Zornoza Pérez (1992, pp. 92-93), afirmando que la retroactividad de la norma más favorable «debe entenderse lógicamente conectada con el principio de irretroactividad en materia sancionadora».

En el tema que nos ocupa, hallándonos ante un régimen sancionador nuevo, es clara la improcedencia de aplicar el artículo 201 bis de la LGT a acciones anteriores a su entrada en vigor, siendo la cuestión clave cuál es el *tempus commissi infractionis*. Dado que los tipos del artículo 201 bis de la LGT son infracciones de acción permanente –comercialización y tenencia de *software* de doble uso–, se entienden cometidas desde su inicio hasta la finalización de la situación antijurídica, que permanecía por voluntad del autor<sup>65</sup>, habiendo de atenderse al momento de cese de la acción para determinar el momento comisivo. En palabras del TS, «en las infracciones permanentes, por voluntad del autor, se renueva continuamente la acción típica, manteniéndose así la situación antijurídica hasta que el infractor le pone término»<sup>66</sup>.

Desde un punto de vista de la sucesión temporal de normas, la Sentencia del TS de 17 de diciembre de 2020 (rec. casación núm. 4442/2019) ha sentado para las infracciones administrativas de acción no instantánea que ha de estarse a la norma «existente en el momento en que se consumó la infracción, esto es, cuando finalizó la conducta infractora». Y en materia penal, la Circular de la Fiscalía General del Estado 2/1996, de 22 de mayo, indica:

En cuanto a los delitos permanentes... se entenderá perpetrado bajo la vigencia del nuevo Código y se aplicarán sus disposiciones en todo caso, aunque pudieran ser más beneficiosas las del Código Penal derogado (sentencias de 7 de junio de 1988 o 21 diciembre de 1990).

En conclusión, es aplicable el artículo 201 bis de la LGT a la comercialización de *software* de doble uso ya iniciada pero que se prolongue tras la entrada en vigor del artículo 201 bis.1 a), b), c) y d) de la LGT. En los restantes tipos infractores de comercialización y tenencia, que requieren desarrollo reglamentario de las especificaciones técnicas y de la certificación, la entrada en vigor de tal normativa de complemento determinará igualmente su aplicabilidad a las acciones de comercialización y tenencia de *software* de doble uso que, tras dicho momento, permanezcan incumpliendo las especificaciones (art. 201 bis.1 e) LGT) o certificación (art. 201 bis.2 LGT), no siendo óbice a tal régimen temporal la precedencia de la actividad con el *software*.

### 3.4.2. Plazo de prescripción

Procede analizar ahora la cuestión de la prescripción de las infracciones tributarias tipificadas en el artículo 201 bis de la LGT, y en concreto lo relativo al *dies a quo* del cómputo del plazo extintivo de cuatro años.

<sup>65</sup> Se distingue tal supuesto de las infracciones de estado (Palma del Teso, 2001, p. 558), cuyo interés es relativo pues representan en realidad infracciones instantáneas, y por tanto sin especialidad temporal, cuyos efectos lesivos se prolongan, pero no la acción típica con dominio del agente. Ejemplo de infracción de estado, Sentencia del TS de 27 de enero de 2021, rec. casación núm. 335/2019.

<sup>66</sup> Sentencia del TS, Sala 3.ª, de 8 de febrero 2021, rec. casación núm. 4060/2020, FD 5.º, citando Sentencia del TS de 23 de octubre de 2015, rec. casación núm. 384/2013.

El artículo 189.2 de la LGT contiene una regla según la cual el plazo «comenzará a contarse desde el momento en que se cometieron las correspondientes infracciones». Dicha norma por lo general ha sido suficiente respecto de las infracciones de acción instantánea contenidas en la LGT, en que la acción infractora se produce en un momento concreto que fija la consumación del tipo<sup>67</sup>. Sin embargo, en las infracciones de comercialización y tenencia de *software* de doble uso, ha de acudir a la norma supletoria del artículo 30.2 de la LRJSP: «En el caso de infracciones continuadas o permanentes, el plazo comenzará a correr desde que finalizó la conducta infractora»<sup>68</sup>. Por tanto, la menor punición que supone la configuración legal de una conducta infractora como permanente tiene el contrapunto de este tratamiento prescriptivo más riguroso.

Ante la claridad de la regla aplicable, el cómputo del plazo se inicia desde la finalización de la situación ilícita<sup>69</sup>, las dificultades aparecen en un momento anterior, en la identificación en la práctica de los supuestos de infracciones de acción no instantánea, observándose una misma tendencia por motivos distintos: los tribunales son cautelosos en su apreciación por el déficit de punición que conllevan frente al concurso real de infracciones<sup>70</sup>, mientras que algunos autores también recelan de que la Administración o los jueces puedan alargar indebidamente el cómputo del plazo prescriptivo mediante una apreciación extensiva de la infracción permanente<sup>71</sup>.

<sup>67</sup> Quizá por ello ni la configuración temporal de la acción ni el momento comisivo han merecido demasiada atención por los tributaristas. Zornoza Pérez (1992, p. 174) afirma que la acción «no parece plantear especiales problemas en el ámbito de las infracciones tributarias»; Pérez Royo (1972, pp. 51-69) la aborda resaltando determinados rasgos diferenciales con la dogmática penal.

<sup>68</sup> El artículo 132 del Código Penal respecto de los delitos permanentes ordena el cómputo «desde que se eliminó la situación ilícita».

<sup>69</sup> El TS así lo tiene declarado, por ejemplo, respecto de a) Infracciones permanentes de desarrollo de actividad incumpliendo la declaración de impacto ambiental (Sentencia del TS de 12 de noviembre de 2014, rec. casación núm. 3564/2012); b) Infracciones permanentes por no dar información en el sector de la energía (Sentencias del TS de 8 de febrero de 2021, rec. casación núm. 4060/2020, y de 17 de noviembre de 2020, rec. casación núm. 5392/2019); c) Infracciones permanentes por no adaptar instalaciones nucleares (Sentencias del TS de 28 de enero de 2019, rec. casación núm. 2697/2016, y de 24 de septiembre de 2018, rec. casación núm. 2687/2016); d) Infracciones permanentes del mercado de valores por no facilitar información (Sentencia del TS de 29 de mayo de 2019, rec. casación núm. 1857/2018) o por no actuar una sociedad gestora de instituciones de inversión colectiva en beneficio de los partícipes, cobrando comisiones excesivas (Sentencia del TS de 23 de octubre de 2015, rec. casación núm. 384/2013); e) Infracciones permanentes por no garantizar la efectividad del derecho de oposición en protección de datos de carácter personal (Sentencia del TS de 15 de junio de 2020, rec. casación núm. 601/2019).

<sup>70</sup> En las infracciones continuadas exacerbado por la inexistencia en Derecho Administrativo Sancionador de previsiones penológicas análogas a las del artículo 74 del Código Penal, véase al respecto la Sentencia de la AN de 15 de abril de 2020, rec. núm. 559/2020, FD 10.º, y Sentencia del TS de 30 de julio de 2013, rec. casación núm. 6965/2010, FD 3.º.

<sup>71</sup> En tal sentido Palma del Teso (2001, p. 561) advierte contra la determinación arbitraria del momento de consumación del ilícito para prolongar indebidamente el plazo de prescripción. Por su parte Caballero

Dado que en las infracciones tipificadas en el artículo 201 bis de la LGT no albergamos duda sobre su carácter de permanentes, pues como dijimos las acciones típicas son la comercialización o la tenencia con la consiguiente omisión prolongada por voluntad del autor del deber de garantía de la seguridad del *software* de doble uso, la regla del cómputo de la prescripción indicada resulta la aplicable, no siendo, por tanto, de apreciar la prescripción por el solo hecho de que desde el inicio de la conducta típica hayan transcurrido más de cuatro años, pues ha de atenderse a la fecha de conclusión de la misma como día inicial del plazo.

## 4. Las sanciones

### 4.1. Atribución de sanciones

Las sanciones correspondientes a los tipos infractores por *software* de doble uso son las siguientes multas fijadas (art. 201 bis.4 LGT):

1. Fabricación/producción/comercialización: 150.000 euros por «cada ejercicio económico» con venta por cada tipo distinto de *software*. Además, 1.000 euros –el precepto no prescribe la imposición anual– por cada *software* sin certificar pese a cumplir los requisitos de garantía.
2. Tenencia: 50.000 euros por «cada ejercicio» de tenencia de *software* sin certificación obligatoria que incumpla los estándares de garantía, o certificado pero manipulado. No se sanciona por cada tipo de *software*.

Las sanciones citadas presentan, excepto lo dicho para el artículo 201 bis.1 f) de la LGT, el defecto estructural de remitirse al «ejercicio económico» o «ejercicio» para su delimitación temporal, sin definir a qué ejercicio se refieren ni qué relación tiene con unas acciones infractoras permanentes. Podemos interpretar que el término ejercicio se podría referir, generalmente, a un cómputo anual, porque en el impuesto sobre sociedades (IS) el artículo 27 de la Ley del impuesto sobre sociedades utiliza el término «ejercicio económico de la entidad» para delimitar el periodo impositivo, lo que podríamos trasladar al IRPF –art. 12 Ley del IRPF–, pero la situación es aún más ilógica en periodos inferiores al año<sup>72</sup>, pues podría

---

Sánchez (2010, p. 648) se muestra muy crítico en general con esta construcción porque a su juicio supone «convertir a las infracciones por omisión en imprescriptibles».

<sup>72</sup> Previsión contenida en los preceptos indicados para determinados casos (fallecimiento en IRPF; extinción, cambio de residencia al extranjero o determinadas transformaciones en IS). Además, en IS, por remisión, el periodo impositivo podría ser inferior al año según los Estatutos Sociales, pues los artículos 26 del texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital (RDLeg. 1/2010) y 125 del Reglamento del Registro Mercantil (RD 1784/1996) prohíben ejercicios superiores al año, pero nada impide los inferiores.

darse el caso de que el mismo desvalor de acción –dos entidades que tienen o venden el mismo *software* el mismo tiempo– fuese sancionado con importes diferentes por el hecho ajeno a la infracción de que una tenga, por ejemplo, un ejercicio semestral y la otra, anual.

En realidad, la interpretación de la norma en tal punto pierde buena parte de su interés por lo que vamos a indicar respecto del *bis in idem*, pero se trasluce en dicha configuración la eventual afectación que al crédito tributario –y antes a la información veraz y completa– puede producir el *software* de doble uso, lo cual es contradictorio con unas infracciones de riesgo abstracto que ni siquiera exigen el uso de tal *software*.

## 4.2. Proporcionalidad

La proporcionalidad es un principio que impregna todo el ordenamiento, y nos remite a un juicio de idoneidad y necesidad de las medidas y de adecuación de estas y sus efectos<sup>73</sup>. Dado que no se explicita en la CE (Sentencia del TC 6/1988, de 21 de enero, FJ 3), la proporcionalidad se ubica por el TC (*v. gr.* Sentencia del TC 161/1997, de 2 de octubre, FJ 12) en la justicia y el Estado de Derecho (art. 1 CE), la dignidad de la persona (art. 10.1 CE) y la interdicción de la arbitrariedad (art. 9.3 CE), en relación con el artículo 25.1 de la CE en materia de sanciones, no siendo considerada canon autónomo de constitucionalidad.

En el régimen sancionador tributario, la proporcionalidad se halla en el artículo 178 de la LGT, regulándose en el artículo 29 de la LRJSP como principio de la potestad sancionadora administrativa. En el ámbito internacional encuentra reconocimiento expreso, además de en el artículo 1 del Protocolo Adicional 1.º del CPDHLF, en la CDFUE (art. 49.3), estableciendo esta que «La intensidad de las penas no deberá ser desproporcionada en relación con la infracción».

La proporcionalidad debe inspirar todas las fases de un régimen sancionador, su creación legal –selección de bienes jurídicos relevantes y ataques significativos; atribución de sanciones ajustadas al desvalor de acción y de resultado–, su aplicación –adaptando la intensidad del castigo a las circunstancias del caso, si normativamente es posible– y la revisión de esta.

Si bien en las sanciones tributarias la proporcionalidad aplicativa ha sido descartada por el régimen de la LGT<sup>74</sup>, en parte de la doctrina (Sánchez Huete y Pérez Tena, 2021, pp. 16 y ss.), y también en el TS, se comienza a apreciar la convicción de que la falta de matices en el sistema de cálculo de sanciones tributarias en ciertos casos puede lesionar el principio de

<sup>73</sup> Al respecto, *vid.* Sánchez Huete y Pérez Tena, 2021.

<sup>74</sup> Sentencia del TS de 11 de diciembre de 2014, rec. casación núm. 2742/2013, FD 3.º.

proporcionalidad, un patente derroche inútil de coacción en palabras del TC<sup>75</sup>. Así, el Auto del TS de 25 de febrero de 2021 (rec. casación núm. 1481/2019) plantea una cuestión de inconstitucionalidad respecto del artículo 203.6 b).1.º de la LGT<sup>76</sup>, razonando, en lo que nos interesa, que «no parece respetarse el principio de proporcionalidad cuando la sanción se impone, de forma automática, al margen de las consideraciones relativas a la culpabilidad, gravedad de la infracción, perjuicio causado y mayor o menor reprochabilidad de la conducta, siempre en función del bien jurídico protegido». Si tal argumento, que no es acorde con la actual doctrina constitucional<sup>77</sup>, fuese admitido por el TC, debería revisarse todo el régimen sancionador de la LGT. El artículo 201 bis de la LGT sigue el modelo objetivador propio de la LGT, imponiendo sanciones pecuniarias fijas sin atender a ningún elemento adicional, por tanto, se ve afectado por la cuestión de inconstitucionalidad citada<sup>78</sup>.

Sobre la utilidad y necesidad de medidas sancionadoras administrativas en abstracto, consideramos que se hallan justificadas, debiendo tenerse en cuenta que en algunos países<sup>79</sup> (Irlanda, algunos Estados de Estados Unidos) el *software* de doble uso ha sido objeto de respuesta penal. Cuestión distinta es la idoneidad de las concretas sanciones aprobadas, pues si la finalidad es erradicar este instrumento de defraudación, resulta claro que en buena parte, tal y como se han configurado, no son estructuralmente aptas para ello, incluso desde el punto de vista de la proporcionalidad a que se refiere el artículo 29.2 de la LRJSP, pues, una vez sancionada la conducta, nada la impide hasta que la primera sanción sea firme en vía administrativa, lo cual dado el tiempo medio de resolución de la revisión tributaria<sup>80</sup>, permitiría que el *software* de doble uso continúe en el tráfico durante años.

<sup>75</sup> En el ámbito tributario, Autos del TC 20/2015, de 3 de febrero; 111/2015, de 23 de junio, y 145/2015, de 10 de septiembre.

<sup>76</sup> El FD 9.º basa la inconstitucionalidad del precepto en «su eventual oposición al principio de proporcionalidad que, sin nombrarlo *expressis verbis*, queda vinculado, para las sanciones administrativas, en relación con el de culpabilidad, en el artículo 25 CE y, en su caso, por vulneración del principio de interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos del artículo 9.3 de la Constitución».

<sup>77</sup> *Vid.* Autos del TC 187/2016, de 15 de noviembre, FJ 6.º, y 43/2017, de 28 de febrero, FJ 2.º.

<sup>78</sup> El Informe del Consejo de Estado núm. 279/2020, p. 84, advierte sobre la objetivación del sistema y recomienda «sopesar la conveniencia de modular el importe de la sanción en atención a las circunstancias concretas de cada caso».

<sup>79</sup> Informe OCDE 2013, p. 26.

<sup>80</sup> La reclamación es de procedimiento general en única instancia (arts. 229.1 a), b) y 2 a), 240.1 y 245.1 LGT y arts. 36 y 64 Reglamento revisión en vía administrativa –RD 520/2005–), por lo cual se parte de trece meses de plazo legal hasta que se pudiese incoar un nuevo procedimiento. Pero de hecho, a) El plazo de resolución de recursos de reposición julio/2018-junio/2019 era superior a un mes el 39,3 % de los casos, excediendo de 90 días en un 11,9 % (Informe de Evaluación del Desempeño FMI, diciembre 2020, <<https://www.imf.org/external/np/pp/eng/2013/061013.pdf>>); b) La tasa de congestión en los órganos económico-administrativos es enorme: en los TEA Regionales y Locales el tiempo medio de tramitación (de interposición a notificación de la resolución) en procedimientos generales estaba en 886 días en 2019 y 893 días en 2020 (Informe Anual sobre tiempos de tramitación en 2020).

Quizá porque no tiene en cuenta dicha perspectiva, el Informe del Consejo de Estado núm. 279/2020 afirma: «las sanciones previstas tienen unos importes que realmente les permite cumplir una función disuasoria».

En cuanto a la proporcionalidad en sentido estricto, en un análisis interno del artículo 201 bis de la LGT, aparte de la ausencia de matiz alguno citada y de que todas las infracciones se califiquen como graves pese a su distinta punición, podemos cuestionarnos por qué la diferencia de sanción entre comercialización y tenencia, aquella es sancionada por cada *software* y con el triple de importe que esta. La sanción por venta de *software* de doble uso no se limita a retribuir la cooperación en o inducción a la tenencia, pues de ser así no tendría sentido su mayor castigo. Por tanto, es en primer término la intervención en el mercado lo que parece tenerse en cuenta al atribuir mayor sanción; se reprocharía añadidamente la innovación, la puesta en el mercado de distintos *softwares* de doble uso sustancialmente diferentes, otro producto en el mercado y no meramente una actualización o mantenimiento del anterior.

Desde un punto de vista comparativo, existe una evidente desproporción entre las sanciones aquí analizadas y la del artículo 200.1 d) y 3 de la LGT, pues no se entiende cómo la tenencia del instrumento se sanciona con multa fija de 50.000 euros y su resultado, en forma de llevanza de contabilidades distintas, con 600 euros por ejercicio. No obstante, creemos que la falta de proporción se halla en este caso no en el régimen aquí analizado sino en el importe de sanción del artículo 200 de la LGT<sup>81</sup>, un supuesto palmario de desproporción en menos.

### 4.3. *Non bis in idem*

La prohibición de *bis in idem* es un principio implícito en el artículo 25.1 de la CE, según tiene reconocido el TC desde sus primeros pronunciamientos (Sentencia del TC 2/1981, de 30 de enero, FJ 4.º), y además reconocido en diversos tratados internacionales de aplicación a España<sup>82</sup>.

Tal principio tiene una vertiente sustantiva, evitar dos sanciones sobre los mismos hechos, sean dos sanciones penales, administrativas, o una de cada orden, y una procedimental que está al servicio de aquella, pues asegura que no se vaya a producir el *bis*, pero que también tiene un fundamento autónomo en la tutela judicial efectiva y la seguridad jurídica (Sentencia del TC 2/2003, FJ 3.º).

<sup>81</sup> Desproporción insoportable si se tiene en cuenta la similitud del artículo 200.1 d) de la LGT, sancionado con 600 euros, con el delito contable del artículo 310 b) del Código Penal, que conlleva prisión de cinco a siete meses. Al respecto, Blázquez Lidoy (2010, pp. 1.002-1.003 y 1.025-1.027) y Zornoza Pérez (1992, p. 259).

<sup>82</sup> Artículo 14.7 del Pacto internacional de derechos civiles y políticos, hecho en Nueva York el 16 de diciembre de 1966 (BOE de 30 de abril de 1977); artículo 4 del Protocolo Adicional núm. 7 del CPDHLF; artículo 54 del Convenio de aplicación del Acuerdo de Schengen de 14 de junio de 1985, y artículo 50 del CDFUE.

El presupuesto de la prohibición es la clásica triple identidad de sujeto, hecho (en sentido de acción típica<sup>83</sup>) y fundamento (como interés jurídico protegido<sup>84</sup>) de las dos sanciones impuestas, con reflejo en el artículo 31.1 de la LRJSP: «No podrán sancionarse los hechos que lo hayan sido penal o administrativamente, en los casos en que se aprecie identidad del sujeto, hecho y fundamento».

La prohibición de *bis in idem* se refiere estrictamente a casos de una acción típica común y presencia del mismo bien jurídico protegido, por lo cual el *bis in idem* es una patología que puede aparecer 1) por la configuración y aplicación de una misma norma sancionadora<sup>85</sup> o 2) por la aplicación de dos normas sancionadoras, concurso aparente de normas. El resto de situaciones de dos o más sanciones nos lleva a la teoría de los concursos de infracciones, que no trata en puridad de *bis in idem* prohibido sino de respuesta sancionadora a diversas infracciones, bien por constituir distintos hechos (concurso real) bien uno solo pluriofensivo (concurso ideal).

En la normativa tributaria no existe un precepto similar al artículo 31.1 de la LRJSP, siendo este de aplicación, pues el artículo 180 de la LGT se dedica a resolver situaciones de concursos mediales (apartado 1.º) y reales (apartado 2.º), lo cual difiere sistemáticamente de la normativa común, que regula tal tema al tratar la proporcionalidad (art. 29 LRJSP). El Reglamento general del régimen sancionador tributario (RD 2063/2004 –RGRS–) contiene una serie de reglas de resolución de concursos de infracciones (*v. gr.* arts. 16.4 y 17.3) y previsiones (arts. 32 y 33) sobre la preferencia de la jurisdicción penal, regla justificada en la preservación del *non bis in idem* (*v. gr.* Sentencia del TC 70/2012, de 16 de abril, FJ 3.º), aun cuando ello solo es así cuando se dé la triple identidad, pues en otros casos su fundamento estriba en el efecto positivo de la cosa juzgada<sup>86</sup>.

<sup>83</sup> Cano Campos (2001, p. 196) afirma que «El supuesto de hecho de la norma –el *idem*– sería la infracción». Como recuerda la Sentencia del TS de 2 de febrero de 2021 (Sala 2.ª, rec. núm. 10391/2020), FD 11, «Toda la jurisprudencia del TJUE, siguiendo la del TEDH viene sosteniendo que para apreciar el *ne bis in idem* lo relevante son los hechos». Basta con la identidad de acciones típicas o que una de ellas englobe a la otra (*idem factum*), sin que quepan diferenciaciones artificiales, como el caso tratado en la Sentencia del TJUE de 20 de marzo de 2018 (asunto C-524/15, caso Menci) en que el gobierno italiano basaba la inexistencia de *idem* en que en vía administrativa el impago sancionado de IVA era mensual o trimestral y en la penal, anual.

<sup>84</sup> Tal es la doctrina constitucional, *v. gr.* Sentencias del TC 2/2003, de 16 de enero, FJ 3.º, y 1/2020, de 14 de enero, FJ 8.º, y del Tribunal de Estrasburgo (TEDH), Sentencia de 15 de noviembre de 2016, A y B contra Noruega. Por su parte Nieto García (2012, p. 470) recuerda que en una enmienda en el proceso de elaboración de la Ley 30/1992 se intentó cambiar en el artículo 133.1 (actual art. 31.1 LRJSP) el término «fundamento» por «interés jurídico protegido». Para Alarcón Sotomayor (2008, p. 51) ha de darse identidad de bien jurídico protegido y del ataque o lesión al mismo.

<sup>85</sup> Para tal supuesto no puede compartirse que el *non bis in idem* no se mueva tanto en el ámbito de la creación del Derecho sancionador cuanto en el de su aplicación (Cano Campos, 2001, p. 194), pues aun cuando sea excepcional, el *bis in idem* puede ser generado por la estricta aplicación de una sola norma defectuosa, siendo provocado en la fase de creación de esta.

<sup>86</sup> Alarcón Sotomayor (2008, p. 129) identifica las posibles contradicciones en caso de no paralización.

Uno de los mayores problemas prácticos que plantea el *bis in idem* es determinar cuándo nos hallamos ante un mismo hecho y ante idéntico fundamento<sup>87</sup>. En lo aquí analizado, una vez hemos identificado las acciones típicas y el bien jurídico protegido del artículo 201 bis de la LGT, corresponde ahora extraer las consecuencias respecto del *non bis in idem*, analizando, además, por razones sistemáticas, las posibles situaciones de concursos de infracciones.

#### 4.3.1. Infracciones sancionadas sucesivamente en el artículo 201 bis de la LGT

Las infracciones tributarias por comercializar o tener *software* de doble uso son únicas mientras no exista una ruptura jurídica conforme al artículo 63.3 de la LPAC, como ya razonamos *ut supra*. Siendo así, una infracción tributaria ha de dar lugar a una reacción sancionadora, no siendo posible la acumulación sucesiva de sanciones sobre la misma infracción.

Compartimos que puede existir un mayor desvalor de la acción cuanto más prolongada, pero la técnica legislativa habilita ciertos mecanismos para que el mayor contenido de injusto sea reprochado y en concreto, centrándonos en la cuantificación de la respuesta sancionadora, la graduación de la sanción en función de la continuidad o persistencia, antes de la ruptura jurídica de la acción típica (art. 29.3 b) LRJSP, y la comisión repetida<sup>88</sup> tras esta (art. 187.1 a) LGT). Tales mecanismos han sido desechados por el legislador, que ha optado por atribuir al mismo sujeto, en la misma norma, varias sanciones sobre la misma acción permanente y con el mismo fundamento, mecánica que el artículo 25.1 de la CE prohíbe. Ha de advertirse respecto del fundamento, entendido como el bien jurídico protegido, que la prolongación temporal del ataque o lesión no hace aparecer uno nuevo y diferente al contemplado al imponer una primera sanción (Sentencias del TC 188/2005, de 7 de julio, FJ 5.º, y 86/2017, de 4 de julio, FJ 5.º)<sup>89</sup>.

Por tanto, la configuración legal de la respuesta sancionadora reiterada del artículo 201 bis de la LGT es contraria al principio *non bis in idem*, conclusión acorde con el fundamento de tal prohibición en la evitación de la desproporción<sup>90</sup> y de la arbitrariedad de los pode-

<sup>87</sup> Aboga por una necesaria mejora de la labor de tipificación a tales efectos Cubero Marcos (2018, pp. 264 y ss.).

<sup>88</sup> La constitucionalidad de la agravación por reincidencia está fuera de toda duda (Sentencias del TC 150/1991, de 4 de julio, FJ 9, y 189/2013, de 7 de noviembre, FJ 5.º).

<sup>89</sup> Boto Álvarez (2006, p. 279) afirma, sobre un supuesto que presenta la similitud con el aquí analizado de la disparidad entre finalidades y soluciones técnicas:

... la técnica defectuosa y las opciones legislativas formalmente poco acertadas pueden acabar trascendiendo al fondo material del asunto. Es cierto que la interpretación de las normas debe atender a su espíritu y finalidad, pero las cuestiones de técnica legislativa son importantes.

<sup>90</sup> Los ejemplos de desproporción son muchos: una venta por año durante cuatro años, 600.000 euros y miles de ventas un año, 150.000 euros; dos ventas en un año, 150.000 euros y las mismas ventas una el

res públicos (Sentencia del TC 2/2003, de 16 de enero, FJ 3.º), sostenidos como principal finalidad de este principio por algunos autores<sup>91</sup>.

Nos interesa profundizar en la causa de tan lamentable diseño normativo. No se pretende con este sistema multisanción, a diferencia de lo planteado en las Sentencias del TC 188/2005 y 86/2017, retribuir la reincidencia, porque no existen varias infracciones hasta que no se ha producido la ruptura de la acción. Lo que se persigue, como dijimos, es la erradicación del *software* de doble uso. Ahora bien, los efectos jurídicos de las sanciones son represivos de ilícitos pasados, pues los preventivos, disuadiendo de los futuros y conminando a una determinada conducta, tienen carácter psicológico y no coercible. Por ello, el instrumento elegido en buena parte casa mal con la finalidad perseguida, no tiene operatividad inmediata para lograrla.

Ello nos remite a la figura de la multa coercitiva, artículos 101.1 c) y 103 de la LPAC, definida por el TC (Sentencia del TC 239/1988, de 14 de diciembre, FJ 2.º) como «medida de constreñimiento económico, adoptada previo el oportuno apercibimiento, reiterada en lapsos de tiempo y tendente a obtener la acomodación de un comportamiento obstativo del destinatario del acto a lo dispuesto en la decisión administrativa previa».

Ha sido debatido si las sanciones, además de sus finalidades represiva y preventiva, pueden tener la operatividad propia de las multas coercitivas, existiendo en más de una ocasión confusión de ambas figuras<sup>92</sup>. Es muy relevante la Sentencia del TS de 5 de junio de 2018 (rec. casación núm. 1502/2018), que trata del recurso interpuesto por una comunidad autónoma por la anulación en la instancia de una multa coercitiva, por considerarla sanción. Pues bien, el TS anula la sentencia impugnada reconociendo la naturaleza de multa coercitiva<sup>93</sup>, basando su decisión en el FD 6 en que:

[...] el derecho administrativo sancionador no contempla... sanciones económicas de multa a imponer cada año, con los sucesivos y correspondientes expedientes sancionadores por idéntica conducta... Dicho de otro modo, lo anterior permitiría, sin duda alguna, anular todas las sanciones impuestas... por la lesión del principio

---

31 de diciembre y otra el 1 de enero siguiente, 300.000 euros. Añádanse a ello las desproporciones en función de la duración del ejercicio social puestas de manifiesto *ut supra*.

<sup>91</sup> Alarcón Sotomayor (2008, p. 25) identifica algunos de los autores que basan la prohibición del *bis in idem* en el efecto de desproporción, *v.gr.* Cano Campos (2001, pp. 202 y ss.), completado con el principio de legalidad en su función excluyente para evitar la acumulación de sanciones, incluso dos administrativas, pues «esta concepción del *non bis in idem* conduciría realmente a su desaparición».

<sup>92</sup> López Menudo (2010b, pp. 467-468) afirma que la multa coercitiva no es una sanción pero «esto no impide reconocer que desde el punto de vista material o práctico la imposición de la multa coercitiva tiene un carácter análogo al de una sanción, tanto por su efecto afflictivo como por representar una carga económica nueva».

<sup>93</sup> Por la constatación de una plantación no autorizada y ante la falta de cumplimiento del requerimiento para arrancar los viñedos.

ne bis in ídem... Su regulación no solo no se acomoda, en definitiva, a los presupuestos esenciales que rigen el ejercicio de la potestad sancionadora, sino que constituyen una flagrante contradicción de los mismos.

Las palabras transcritas resultan de plena aplicación a las segundas y ulteriores sanciones del artículo 201 bis.4 de la LGT. Pese a que la jurisprudencia relativa a infracciones permanentes<sup>94</sup> ha admitido la operatividad de las sanciones también para vencer resistencias, pues «si la persistencia en el incumplimiento no pudiera ser sancionada se estaría propiciando la impunidad», no obstante «puede ser sancionada de nuevo siempre que se respete lo dispuesto en el artículo 4.6 del Real Decreto 1398/1993» (actual art. 63.3 LPAC).

Por tanto, según tal jurisprudencia las multas coercitivas, expresión de autotutela, responden al incumplimiento de un requerimiento administrativo, pueden reiterarse en intervalos temporales y no requieren procedimiento sancionador; mientras que la sanción por infracción permanente exige un tipo legal, tiene finalidad retributiva y preventiva, requiere procedimiento sancionador y solo puede ser reiterada si la segunda responde a otra acción diferente, por ser firme en vía administrativa la primera sanción.

Dado que el efecto previsto en el artículo 201 bis de la LGT es formal y materialmente sancionador, de lo expuesto, no cabe la reiteración sancionadora regulada en el artículo 201 bis.4 de la LGT por ser contraria al artículo 25.1 de la CE, hasta que la primera sanción por comercialización o tenencia de *software* de doble uso sea firme en vía administrativa.

#### 4.3.2. Concurso aparente de normas y concurso real en el artículo 201 bis de la LGT

El artículo 201 bis.2, párrafo segundo, de la LGT contiene una regla de resolución de un concurso aparente de normas: no será aplicable la sanción por tenencia de *software* de doble uso en caso de sanción por venta del mismo. El precepto identifica expresamente la norma sancionadora aplicable al caso en que en una acción infractora única de comercialización se produzcan ventas y tenencia de las existencias, se aplica la norma que engloba todo el contenido del injusto, el apartado 1.º, solución a la que se podría haber llegado con los principios del artículo 8 del Código Penal, de aplicación al ámbito sancionador tributario según tiene reconocido la jurisprudencia (Sentencia del TS de 17 de septiembre de 2020, rec. casación núm. 325/2019, FD 3.º).

Ahora bien, tal regla plantea algunas cuestiones problemáticas, no resueltas por la propia configuración defectuosa del precepto: en primer lugar, el objeto material del apartado 1.º no coincide totalmente con el del apartado 2.º del artículo 201 bis de la LGT, por lo cual su-

<sup>94</sup> V.g. Sentencias del TS de 28 de enero de 2018, rec. casación núm. 3697/2016, y de 8 de febrero de 2021, rec. casación núm. 4060/2020.

cede que una acción de comercialización sin venta, para la que la regla aquí analizada actúa *contrario sensu* como una norma tipificadora y de atribución de sanción, resulta atípica, sin justificación, de no recaer sobre *software* inseguro con incumplimiento de certificación o *software* certificado manipulado.

En segundo lugar, de tramitarse varios procedimientos sancionadores por una misma infracción permanente de comercialización de *software* de doble uso, incumpliendo el artículo 63.3 de la LPAC, con imposición de una primera sanción por tenencia de existencias y otras por ventas, cabe plantearse si, ante el *bis in idem* prohibido, debería mantenerse la primera anulando todas las posteriores o podría procederse a la técnica del descuento, admitida en ocasiones respecto de sanciones administrativas previas a una sentencia penal en la jurisprudencia constitucional<sup>95</sup> y criticada por diversos autores<sup>96</sup>. En el caso aquí analizado no existe previsión legal al respecto, por lo cual de darse tal supuesto no solo la prohibición de *bis in idem* material y procedimental sino el principio de legalidad en la actuación administrativa deberían conducir, a nuestro juicio, al mantenimiento únicamente de la primera sanción<sup>97</sup>.

Finalmente, la interpretación del artículo 201 bis.2, párrafo 2.º, de la LGT como resolución de un concurso de normas, permite sostener que cabe concurso real entre comercialización y tenencia de *software*, pese a que del literal del precepto pudiese parecer lo contrario, sin que ello suponga usar métodos analógicos *in malam partem*, solo dar su recto sentido a una regla de conflicto. Así, podría ocurrir que un vendedor de *software* de doble uso, añadidamente lo tenga como usuario para capturar ventas minoristas en sus tiendas. En tal caso sería de aplicación el artículo 180.2 de la LGT, y cada infracción podría ser sancionada por separado. No resultaría lógico, ni acorde con la finalidad de la norma, que la sanción por la primera infracción excluyese la segunda, pues las dos infracciones permanentes y su desvalor son diferentes.

#### 4.3.3. Posibles concurrencias derivadas de otras normas sancionadoras

Las infracciones del artículo 201 bis de la LGT a nuestro juicio no presentan triple identidad, pero sí relación fáctica subyacente, con tipos penales e infracciones tributarias, dependiendo la apreciación de concursos de normas, real o ideal<sup>98</sup> del concepto de unidad

<sup>95</sup> Sentencias del TC 2/2003, de 16 de enero, y 334/2005, de 20 de diciembre.

<sup>96</sup> Por cuestiones de conflictos de facultades, en el propio voto particular a la Sentencia del TC 2/2003, de 16 de enero, o meramente por considerarse una mecánica contraria al principio *bis in idem*, *vid.* resumen de opiniones doctrinales en Alarcón Sotomayor (2008, pp. 150 y ss.).

<sup>97</sup> Para el caso de concurso de normas en que no sea posible aplicar los criterios del artículo 8 del Código Penal, admite el criterio cronológico, pese a calificarlo de regla rudimentaria, Alarcón Sotomayor, 2008, pp. 86-87.

<sup>98</sup> El concurso medial es una modalidad del real, pero la jurisprudencia (*v. gr.* Sentencia del TS de 10 de marzo de 2021, rec. casación núm. 2112/2019) se refiere a concurso «ideal medial» o «ideal impropio». Se trata, según Roxin (2014, p. 963), de una vieja controversia sin incidencia práctica, existiendo «una pluralidad de valoración basada en una unidad de acción».

de hecho y de bien jurídico que se sostenga, como lo demuestra el voto particular de la Sentencia del TS de 17 de septiembre de 2020 (rec. casación núm. 325/2019), que ve en la solicitud de devolución o acreditación de créditos fiscales con emisión de facturas falsas una unidad, aunque sea natural y no típica, de hecho, y concluye en la existencia de *bis in idem*, con omisión del bien jurídico directo del artículo 201.3 de la LGT, no apreciando concurso de infracciones sino de normas. Tal no es el criterio reiterado por la jurisprudencia del TS<sup>99</sup> ni el aquí sostenido, si bien el voto particular muestra los relevantes puntos débiles del análisis del *bis in idem* –unidad típica de acción frente a unidad natural de acción e identificación del bien jurídico protegido directo y su relación con el mediato–.

#### 4.3.3.1. Preferencia penal

La tenencia de *software* de doble uso podría relacionarse con falsedades (arts. 392 y 400 Código Penal), delito contable (art. 310 Código Penal) y delito fiscal (arts. 305 y 305 bis Código Penal), pudiendo suceder que en la punición de tales delitos se retribuya también cierto desvalor por dicho instrumento<sup>100</sup>.

La jurisprudencia del TS sostiene la absorción del delito contable por el delito fiscal como inicio del *iter criminis*<sup>101</sup>, pero no la de las falsedades<sup>102</sup> con las que existe concurso ideal. Respecto de las falsedades, puede apreciarse un posible solapamiento de hecho del artículo 201 bis de la LGT con el artículo 400 del Código Penal, «fabricación, recepción, obtención o tenencia de... programas informáticos... específicamente destinados a la comisión de los delitos...», tipo de mera actividad preparatoria que es absorbido si se produce la falsedad (Queralt Jiménez, 2015, pp. 772-773). No obstante, debe tenerse en cuenta la atipicidad de la falsedad ideológica por particulares (art. 390.1.4.º Código Penal), por lo cual el caso frecuente de falseamiento de algún elemento, como el precio o el peso del producto, en las facturas fruto del *software* de doble uso no se englobaría en el tipo penal<sup>103</sup>.

La judicialización del expediente (arts. 95.3 y título VI LGT; 262 Ley de Enjuiciamiento Criminal y 32 y 33 RGRS) obliga a la paralización de la actividad sancionadora administrativa: en caso de delito fiscal, respecto de toda infracción tributaria relacionada con los he-

<sup>99</sup> A la citada, se unen dos Sentencias de la misma fecha, recursos de casación núms. 665/2019 y 7714/2018.

<sup>100</sup> El artículo 66.1.6.º del Código Penal permite que los jueces impongan la pena «en la extensión que estimen adecuada, en atención a las circunstancias personales del delincuente y a la mayor o menor gravedad del hecho».

<sup>101</sup> Sentencia del TS de 28 de diciembre de 2000, rec. núm. 712/1999.

<sup>102</sup> Puede encontrarse un supuesto de condena por falsedad en concurso medial con delito fiscal en la Sentencia del TS de 10 de junio de 2020, rec. casación núm. 3687/2018.

<sup>103</sup> Sentencia del TS de 14 de octubre de 2020, Sala 2.ª, rec. núm. 10575/2018, FD 30, con abundante cita de precedentes.

chos (art. 32 RGRS); tratándose de delito contable, en cuanto al artículo 200 de la LGT y la agravación con tal circunstancia (art. 33 RGRS); en caso de delito de falsedad, en el tipo de emisión de facturas falsas del artículo 201.3 de la LGT<sup>104</sup>. Siendo así, dicha preferencia de la jurisdicción penal debe aplicarse, pese a la ausencia de previsión específica, en caso de tales presuntos delitos con intervención de *software* de doble uso, lo que debería suponer la no incoación o paralización del procedimiento sancionador por las infracciones del artículo 201 bis de la LGT, pues corresponderá al juez determinar en el caso concreto el contenido e *iter* de la actividad eventualmente delictiva, habiendo de estarse a los hechos declarados probados por la resolución penal (art. 77.4 LPAC)<sup>105</sup>.

#### 4.3.3.2. Ámbito sancionador tributario

Puede producirse una relación instrumental del *software* de doble uso respecto de infracciones formales de los artículos 200 y 201 de la LGT y materiales de los artículos 191-197 de la LGT. Ahora bien, la configuración de las infracciones de comercialización y tenencia de *software* de doble uso como de actividad permanente y de peligro abstracto hace que no pueda identificarse su acción típica como incardinada concretamente en el *iter* comisi-vo de cualquiera de las otras infracciones hasta el punto de apreciar una acción infractora común, un concurso de normas. Y desde el punto de vista del bien jurídico protegido inmediato, tampoco es coincidente, según hemos razonado.

Añadidamente, la improbable apreciación de un concurso medial no evitaría la punición autónoma del artículo 201 bis de la LGT conforme al artículo 180.2 de la LGT, pues no se ha regulado el *software* de doble uso como agravante de la calificación o graduación a los efectos de la inherencia del artículo 180.1 de la LGT, por lo cual ni los restantes preceptos protegen inmediatamente el mismo bien jurídico y modalidad de ataque que el artículo 201 bis de la LGT, ni el desvalor de la conducta relacionada con el *software* de doble uso queda consumido por las restantes infracciones.

## 5. Conclusiones

**Primera.** La lucha contra el fraude fiscal es una exigencia constitucional que justifica las medidas contra el ***software de doble uso***, definido como aquel con una funcionalidad pro-

<sup>104</sup> Pese a la inexistencia de precepto específico, tal es el criterio sostenido correctamente por la AEAT, Informe de la Subdirección General de Ordenación Legal y Asistencia Jurídica del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria de 28 de octubre de 2005 (IOL 6/2005).

<sup>105</sup> En este caso la preferencia penal, como dijimos, no se basaría, en principio, en evitar el *bis in idem*, sino en la «identidad fáctica subyacente», que será fijada judicialmente con vinculación para la Administración tributaria, *vid.* en tal sentido la Sentencia del TS de 21 de febrero de 2019, rec. casación núm. 3780/2017, FD 4.º.

pia de cualquier *software* de gestión empresarial junto a otra, que lo caracteriza, de ocultación y falseamiento de datos de la actividad *ad extra*, operatividad ilícita para la que ha sido concebida tal utilidad, o bien aquel *software* que únicamente presenta esta segunda funcionalidad ilícita.

Sentada la reacción tardía del legislador español, a la vista de los trabajos de la OCDE y de las experiencias internacionales desde 2003, resulta sorprendente que, para conseguir la desaparición del tráfico de un instrumento peligroso, la **opción legislativa** exclusiva sea medidas punitivas. El artículo 201 bis de la LGT crea unas infracciones formales de riesgo abstracto, vinculadas a la peligrosidad de la mera venta y tenencia de *software* de doble uso, descartando otras opciones vinculadas al riesgo concreto más garantistas y menos distorsionadoras.

El análisis efectuado arroja importantes lagunas punitivas injustificadas, la imposibilidad de reiterar sanciones a corto plazo y la inexistencia de mecanismos para combatir conductas persistentes, por lo cual la medida legal creemos que resulta poco eficaz para la finalidad declarada y, además, puede provocar efectos desproporcionados.

**Segunda.** El **bien jurídico protegido** inmediato en el artículo 201 bis de la LGT es el interés público en que los instrumentos informáticos y electrónicos que se utilizan en la confección de los asientos contables y registrales y en la emisión de facturas no estén diseñados para lesionar la corrección de la información tributaria y, más allá, el crédito tributario. Se trata de un bien jurídico difuso, no se exige lesión o ataque concretos a los bienes jurídicos mediatos pues el peligro ha sido apreciado *ex ante* en el objeto material de la acción, por lo cual el juicio de antijuridicidad material en las conductas tipificadas se difumina y objetiviza.

Por su parte, el artículo 201 bis.1 f) de la LGT no protege dicho bien jurídico, sino que tipifica como ilícito un incumplimiento formal insustancial, la no solicitud de certificación de un *software* seguro y fiable. Existe protegido, pues, un mero interés administrativo formal sin bien jurídico relevante y, por ello, su desatención no constituye una omisión materialmente antijurídica.

**Tercera.** El **catálogo de infracciones por producción/comercialización** de *software* de doble uso tiene un diseño defectuoso: contiene un grupo de tipos, los cuatro primeros apartados del artículo 201 bis.1 de la LGT, que dejarán de ser aplicables una vez que se hayan aprobado las especificaciones técnicas reglamentarias y otro supuesto, el artículo 201 bis.1, apartado f), de la LGT que no puede ser sancionado por lo indicado en la conclusión anterior. El tipo general, artículo 201 bis.1 e) de la LGT, presenta un déficit sancionador notable en supuestos de producción y comercialización sin venta.

Se trata de **infracciones tributarias permanentes** que se prolongan en el tiempo por voluntad del autor hasta que se produzca la ruptura jurídica de la acción, una sanción contra la que no quepa recurso en vía administrativa, lo cual, habida cuenta de los plazos rea-

les de resolución de los recursos tributarios, supone la presencia del *software* de doble uso en el tráfico durante años y contraría la finalidad declarada de la reforma.

La configuración como infracciones permanentes tiene consecuencias en el régimen de aplicación temporal de la norma –podrá aplicarse a acciones iniciadas antes de su entrada en vigor– y en el plazo de prescripción, siendo su *dies a quo* la finalización de la conducta ilícita.

**Cuarta.** En cuanto a los **tipos infractores de tenedores de *software* de doble uso**, el artículo 201 bis.2 de la LGT contiene dos, 1) la tenencia de *software* que no cumpla las condiciones materiales de garantía y además sin certificación obligatoria, tenencia que debe producirse con *animus possidendi*, descartando detenciones ocasionales, accidentales o al servicio de terceros y 2) la tenencia de *software* certificado manipulado, cuya comisión exige la creación de un riesgo relevante, la alteración de todas o alguna de las características certificadas, dejando de constituir un *software* blindado a manipulaciones.

Al igual que en el supuesto de comercialización, nos hallamos ante **infracciones tributarias permanentes**, que acreditan el tratamiento como tales a todos los efectos indicados.

**Quinta.** En las **sanciones** por cada ejercicio diseñadas en el artículo 201 bis.4 de la LGT se trasluce la eventual afectación al crédito tributario y a la correcta información que puede producir el *software* de doble uso, premisa contradictoria con unas infracciones permanentes de riesgo abstracto que ni siquiera exigen el uso del *software*. Tal configuración evita concursos de normas y mediales en el ámbito administrativo, pero **la previsión legal de sanciones reiteradas cada ejercicio por comercialización o tenencia de *software* de doble uso, además de no ser respetuosa con el principio de proporcionalidad, genera, en tanto no se haya producido la ruptura jurídica de la acción, un *bis in idem* prohibido**, por sancionarse al mismo sujeto por una única acción y con el mismo fundamento, por lo cual las sanciones subsiguientes previstas legalmente vulneran el artículo 25.1 de la CE.

## Referencias bibliográficas

- Alarcón Sotomayor, Lucía. (2008). *La garantía non bis in idem y el procedimiento administrativo sancionador*. Iustel.
- Blázquez Lidoy, Alejandro. (2010). Incumplimientos de obligaciones contables y registrales. En AA.VV., *Tratado sobre la Ley General Tributaria. Homenaje a Álvaro Rodríguez Bereijo*. Thomson Reuters Aranzadi.
- Boto Álvarez, Alejandra. (2006). Sobre el principio non bis in idem y la importancia de la técnica legislativa (al hilo de la STC 188/2005, de 7 de julio). *Revista Española de Derecho Constitucional*, 76.
- Caballero Sánchez, Rafael. (2010). Prescripción de infracciones y sanciones. En Blanca Lozano Cutanda (dir.), *Diccionario de Sanciones Administrativas*. Iustel.
- Calvo Vérguez, Juan. (2016). Perspectivas de futuro en la gestión del IVA. *Quincena Fiscal*, 7.
- Calvo Vérguez, Juan. (2009). El papel de las anomalías sustanciales en contabilidad y en los libros o registros dentro de la calificación de la infracción tributaria. *Crónica Tributaria*, 131.
- Cano Campos, Tomás. (2001). Non bis in idem, prevalencia de la vía penal y teoría de los concursos en el Derecho administrativo sancionador. *Revista de Admón. Pública*, 156.
- Casas Vallé, Ramón. (2005). La lucha por el derecho en las redes peer-to-peer: el caso Grokster ante el Tribunal Supremo de las EE.UU. *Revista Aranzadi de Derecho de Deporte y Entretenimiento*, 15.
- Cerezo Mir, José. (2002). Los delitos de peligro abstracto en el ámbito del Derecho Penal del riesgo. *Revista de Derecho Penal y Criminología*, 2.ª época, 10.
- Corcoy Vidasolo, Mirentxu. (2015). *Manual de Derecho Penal. Parte Especial*. Tirant lo Blanch.
- Cruz Palmera, Roberto. (2020). Límites para los delitos de preparación: Criterios restrictivos para su inclusión en el Código Penal. *Revista de la Universidad de Deusto*, 68(1).
- Cubero Marcos, José Ignacio. (2018). Las aporías del principio non bis in idem en el Derecho Administrativo sancionador. *Revista de Administración Pública*, 207, 253-288.
- Díaz Fraile, José. (2016). *Derecho Administrativo Sancionador*. Atelier.
- Escribano Tortajada, Patricia. (2016). La responsabilidad civil por infracción de los derechos de autor en Internet: estado de la cuestión. En Antonio Fayos Gardó, *La propiedad intelectual en la era digital*. Dykinson.
- González Rus, Juan José. (2007). Precisiones conceptuales y político-criminales sobre la intervención penal en Internet. En AA.VV. *Delito e informática: algunos aspectos. Cuadernos Penales José María Lidón* n.º 4. Universidad de Deusto.
- Juan Lozano, Ana María. (2018). El fraude fiscal en la jurisprudencia (TJUE, TC y TS). En AA.VV. *El Fraude Fiscal en España*. (1.ª ed.). Thomson Reuters Aranzadi.
- López Menudo, Francisco. (2010a). Principio de irretroactividad de las disposiciones sancionadoras. *Diccionario de Sanciones Administrativas*. Iustel.
- López Menudo, Francisco. (2010b). Figuras afines: multas coercitivas. *Diccionario de Sanciones Administrativas*. Iustel.
- Malvárez Pascual, Luis A. (2021). Comentarios al Proyecto de Medidas de Prevención y Lucha contra el Fraude Fiscal (II). *Quincena Fiscal*, 4.

- Muñoz Machado, Santiago. (2017). *Tratado de Derecho Administrativo y Derecho Público General. XII Actos administrativos y sanciones administrativas*. Agencia Estatal BOE.
- Nieto García, Alejandro. (2012). *Derecho Administrativo Sancionador*. (5.ª ed.). Tecnos.
- Palao Taboada, Carlos. (2021). *Non bis in idem* y derivación de la responsabilidad por expedición de facturas falsas al sancionado por su utilización. Análisis de la STS de 17 de septiembre de 2020, rec. núm. 325/2019. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 455, 93-113.
- Palma del Teso, Ángeles de. (2001). Las infracciones administrativas continuadas, las infracciones permanentes, las infracciones de estado y las infracciones de pluralidad de actos: distinción a efectos del cómputo del plazo de prescripción. *Revista Española de Derecho Administrativo*, 112.
- Pérez Royo, Fernando. (1972). *Infracciones y sanciones Tributarias*. IEF.
- Queralt Jiménez, Joan J. (2015). *Derecho Penal Español. Parte Especial*. Tirant Lo Blanch.
- Ramón Ribas, Eduardo. (julio de 2014). Interpretación extensiva y analogía en el Derecho Penal. *Revista de Derecho Penal y Criminología*, 3.ª época, 12.
- Romero Flor, Luis María. (2017). El nuevo procedimiento de Suministro Inmediato de Información (SII). *Quincena Fiscal*, 18.
- Roxin, Claus. (2014). *Derecho Penal Parte General. Tomo II*. Thomson Reuters.
- Sánchez Gervilla, Antonio. (2017). *Fundamentos del Derecho Sancionador Tributario*. Tesis Doctoral. Universitat Abat Oliba CEU.
- Sánchez Huete, Miguel Á. (2007). *Las infracciones en la nueva LGT*. Marcial Pons.
- Sánchez Huete, Miguel Ángel y Pérez Tena, Juan Ramón. (2021). Las nuevas infracciones y sanciones en la planificación fiscal internacional. Críticas de culpabilidad y proporcionalidad. *Quincena fiscal*, 1.
- Thompson Ainsworth, Richard. (2008). Zappers & phantom-ware: a global demand for tax fraud technology. *Boston University School of Law Working Paper*, 8.
- Zornoza Pérez, Juan J. (1992). *El sistema de infracciones y sanciones tributarias (Los principios constitucionales del derecho sancionador)*. Civitas.