

Las sanciones tributarias y el delito fiscal en el Anteproyecto de LGT

YOLANDA MARTÍNEZ MUÑOZ
(Universidad de Alicante)

I. PLANTEAMIENTO DEL TEMA

Todo estudio que tenga por objeto analizar las sanciones en el ámbito tributario y sus relaciones procedimentales con el delito fiscal, ha de partir necesariamente del examen del principio *non bis in idem* o principio de no concurrencia de sanciones tributarias al que se refiere el artículo 178.2 de la LGT como principio de la potestad sancionadora.

El principio de *non bis in idem* no aparece consagrado expresamente a nivel constitucional, sin embargo se recoge implícitamente en los principios de legalidad y tipicidad que el artículo 25 de la CE predica de las infracciones administrativas y penales¹. La concreción del principio en este artículo de la Constitución determina su ámbito de aplicación, en cuanto la citada prohibición se extiende a los delitos, a las faltas y a las infracciones administrativas. Este principio no opera solamente en relación con la prohibición de acumulación de sanciones penales o administrativas, sino también en los supuestos de duplicidad de sanciones administrativas y penales². Ha sido el Tribunal Constitucional el encargado de configurar teóricamente este principio precisando su fundamento constitucional y determinando su contenido mínimo, que exige diferenciar dos vertientes del principio indicado: su vertiente material y su vertiente formal³.

La manifestación material de este principio se concreta en la prohibición de una doble sanción sobre unos mismos hechos que, como indica el artículo 133 de la LRJPAC, supone que “no podrán sancionarse los hechos que han sido sancionados penal o administrativamente en los casos en que se aprecie identidad de sujeto, hecho y fundamento”. El citado principio introduce también una vertiente formal, de acuerdo con la cual podemos afirmar que las actuaciones penales tienen preferencia sobre las sanciones administrativas, la Administración debe respetar el planteamiento fáctico de los Tribunales y no es posible un nuevo pronunciamiento sobre el mismo tema⁴. Todos estos efectos que se deducen del principio *non bis in idem* ponen de manifiesto que la seguridad jurídica constituye así mismo un pilar fundamental sobre el que se asienta esta prohibición.

En nuestro ordenamiento tributario, el artículo 180 de la LGT, referido al principio de no concurrencia de sanciones tributarias, establece actualmente la conexión entre las infracciones tributarias y los delitos. Ahora bien, resulta evidente la necesidad de conectar la regulación del principio *non bis in idem* con su contenido constitucional, que, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 10.2 de la CE, ha de ser interpretado de conformidad con las normas internacionales sobre derechos humanos. En este sentido, destacamos el contenido del Protocolo número 7 al CEDH que recoge a nivel internacional el citado principio al establecer en su artículo 4 que “nadie podrá ser inculcado o sancionado penalmente por un órgano jurisdiccional del mismo Estado, por una infracción de la que ya hubiere sido anterior-

¹ SSTC 2/1981, de 30 de enero y 177/1999, de 11 de octubre.

² STC 188/2005, de 7 de julio.

³ Véase, entre otras, la STC 188/2005, de 7 de julio, anteriormente citada, que resume la jurisprudencia previa del Tribunal en este punto. Más recientemente, el Tribunal Supremo en su Sentencia de 16 de diciembre de 2014 ha sintetizado la doctrina de nuestro TC sobre las dos vertientes del principio *non bis in idem* diciendo que: “En su vertiente material impide sancionar en más de una ocasión el mismo hecho con el mismo fundamento y tiene por finalidad evitar una reacción punitiva desproporcionada en cuanto dicho exceso punitivo hace quebrar la garantía del ciudadano de previsibilidad de las sanciones, pues la suma de la pluralidad de sanciones crea una sanción ajena al juicio de proporcionalidad realizado por el legislador y materializa la imposición de una sanción no prevista legalmente... En su vertiente procesal o procedimental proscribida la duplicidad de procedimientos sancionadores en caso de que exista una triple identidad de sujeto, hecho y fundamento, prohibición que el Tribunal ha venido poniendo en conexión con el derecho a la tutela judicial efectiva, a la intangibilidad de las resoluciones judiciales firmes y a la denominada cosa juzgada material.”

⁴ RAMALLO MASSANET, Juan: “La modificación parcial de la Ley General Tributaria”, *CREDF*, núm. 47/48, 1985, pág. 347.

mente absuelto o condenado en virtud de sentencia definitiva conforme a la Ley y al procedimiento penal de ese Estado”. La extensión que ha alcanzado el contenido material y formal del principio *non bis in idem* en las normas internacionales plantea importantes cuestiones sobre la compatibilidad de la regulación nacional con las normas europeas sobre derechos humanos, que exigen tomar en consideración las nuevas medidas legislativas establecidas por el Anteproyecto de Ley de modificación de la LGT para concretar el alcance de las relaciones entre las sanciones tributarias y el delito fiscal.

Las modificaciones introducidas por el Anteproyecto de Ley de modificación de la LGT traen su causa de la reforma de la regulación del delito contra la Hacienda Pública llevada a cabo por la Ley Orgánica 7/2012, de 27 de diciembre, que permite a la Administración tributaria continuar el procedimiento de cobro de la deuda tributaria pese a la pendencia del proceso penal, produciendo importantes consecuencias en relación con el principio *non bis in idem*. Debemos recordar que son dos las autoridades del Estado que intervienen ante una posible defraudación tributaria que presenta naturaleza delictiva, la administrativa y la judicial, actuando cada una de ellas en el ámbito que le es propio. En este sentido, si bien la preferencia del orden penal quedará respetada con el obligado ajuste final de la liquidación tributaria a los hechos que el juez penal considere probados, la modificación de la LGT en este punto potencia la potestad de la Administración tributaria frente al juez en determinados aspectos, que serán analizados a continuación desde el punto de vista del principio *non bis in idem* y de su adecuación a la normativa europea sobre derechos humanos y a la doctrina más reciente del TEDH.

II. LA PROHIBICIÓN DE DOBLES SANCIONES PENALES SOBRE LOS MISMOS HECHOS

Desde el punto de vista material, el principio *non bis in idem* implica “que no recaiga duplicidad de sanciones –administrativa y penal– en los casos en que se aprecie la identidad de sujeto, hecho y fundamento”⁵. Esta garantía material pretende además evitar una reacción punitiva desproporcionada y contraria a la seguridad jurídica.

La primera cuestión que suscita el contenido material de este principio es que la prohibición alcanza a las “sanciones penales”, siendo necesario determinar cuándo una sanción es penal para precisar el contenido del principio *non bis in idem*. En relación con la naturaleza penal de la sanción se ha pronunciado el TEDH en varias ocasiones para incluir, no solo las multas sino también los recargos tributarios, a la luz de los criterios utilizados por este Tribunal en relación con el artículo 6 del Convenio para determinar la existencia de una carga penal, esto es la clasificación legal de la infracción, la verdadera naturaleza de la misma y el grado de severidad de la pena (criterios Engel).

De acuerdo con estos criterios, el Tribunal Europeo considera la sanción tributaria como una “sanción penal” en el caso de una multa impuesta de acuerdo con la normativa tributaria, teniendo en cuenta su gravedad y su finalidad, no estrictamente compensatoria, sino también preventiva y punitiva⁶. Pero asimismo el Tribunal viene recordando dichos criterios, que ya fueron determinantes en el caso *Jussila*⁷, para otorgar idéntico carácter a los recargos tributarios. Es relevante la jurisprudencia del Tribunal Europeo que indica que, si bien los recargos tributarios no se aplican de acuerdo con la ley penal sino tributaria, formando parte del régimen fiscal, la naturaleza de la conducta constituye el criterio más importante a tener en cuenta. Los recargos son aplicados al recurrente en atención a criterios objetivos sin necesidad de probar una intención culpable o negligente por su parte, pero ello no es suficiente para desterrar su calificación penal, ya que el principal propósito de los recargos es presionar a los contribuyentes al cumplimiento de las obligaciones y castigar los incumplimientos realizados, de ahí que pueda apreciarse la imposición al contribuyente de una pena manifestada en su carácter disuasorio y punitivo⁸.

La prohibición de dobles sanciones penales alcanza, de acuerdo con la interpretación del TEDH a las sanciones administrativas, los recargos tributarios y las penas impuestas en un proceso judicial. Sin

⁵ STC 2/1981, de 30 de enero. Asimismo, entre otras, STC 2/2003, de 16 de enero.

⁶ STEDH de 16 de junio de 2009 en el caso *Ruotsalainen contra Finlandia*.

⁷ STEDH de 23 de noviembre de 2006 en el caso *Jussila contra Finlandia*.

⁸ SSTEDH de 20 de mayo de 2014 en los casos *Glantz, Nykänen, Häkka y Pirtimäki contra Finlandia*. Más recientemente, la STEDH de 27 de enero de 2015 en el caso *Rinas contra Finlandia* establece que de acuerdo con la Ley de ese Estado los recargos tributarios no son entendidos como compensación pecuniaria del daño, sino como castigo para impedir que se vuelva a infringir la norma.

embargo, creemos que ésta puede resultar una interpretación demasiado extensa del término para delimitar el contenido material del principio *non bis in idem*, que no puede verse infringido por la interposición de un recargo tributario y una sanción administrativa o penal por los mismos hechos⁹, y ello en atención a las características que en nuestro ordenamiento tributario presentan las prestaciones accesorias¹⁰. Se trata de obligaciones tributarias accesorias a la principal que componen la deuda tributaria careciendo de naturaleza sancionadora, su imposición es automática u objetiva atendiendo a las circunstancias del caso y presentan una finalidad indemnizatoria o disuasoria del incumplimiento, pero no constituyen un castigo, cuya naturaleza queda reservada a las sanciones tributarias y a las impuestas por el juez penal¹¹.

Dejando al margen los recargos tributarios, la prohibición de dobles sanciones penales en la que incide el aspecto material del principio *non bis in idem* exige la concurrencia de una triple identidad de hechos, sujeto y fundamento. En relación con la identidad de hechos, el principio de no concurrencia de sanciones impide la imposición de una nueva sanción en el supuesto de infracciones idénticas, que de acuerdo con la doctrina del TEDH se muestran en el conjunto de circunstancias de hecho relativas al mismo sujeto y estrechamente unidas en el tiempo y en el espacio. El principio de eficacia exige descartar la denominación otorgada por la ley, pues se comete el riesgo de infringir el principio *non bis in idem* castigando dos infracciones con diferente denominación legal cuando en realidad responden a idénticos hechos o a hechos sustancialmente iguales.

Siendo idénticos o sustancialmente iguales los hechos realizados, el sujeto activo de dichos hechos también ha de ser el mismo para apreciarse una vulneración del principio mencionado. Además, como afirma Ramírez Gómez¹², “en caso de concurrencia normativa sancionadora de un mismo hecho con identidad de bienes jurídicos protegidos, el principio *non bis in idem* obliga a aplicar una sola sanción. Si a pesar de tratarse de un mismo hecho los bienes jurídicos son distintos en las dos normas sancionadoras, nada impide una doble sanción”.

Podemos afirmar por tanto que, de acuerdo con la vertiente material del principio indicado, no podrán sancionarse los hechos que siendo idénticos o sustancialmente iguales, hayan sido sancionados penal o administrativamente en los supuestos en que se aprecie asimismo identidad de sujetos y fundamento. En relación con el aspecto material del principio, creemos que el Anteproyecto de Ley de modificación de la LGT presupone la noción y el contenido sustantivo del mismo manteniendo su remisión a las normas administrativas, que lo definen en el artículo 133 de la LRJPAC como una prohibición de sancionar penal o administrativamente los mismos hechos, en los casos en que además exista identidad de sujetos y fundamento, puesto que el artículo 180 de la LGT en su pretendida modificación se centra en el aspecto material del *ne bis in idem* limitando su contenido a las dobles sanciones administrativas y eliminando toda referencia a las relaciones entre las sanciones tributarias y los delitos contra la Hacienda pública a las que se refiere el nuevo Título VI de la LGT¹³.

⁹ De acuerdo con el artículo 180.3 de la LGT en su redacción del Anteproyecto de Ley: “Las sanciones derivadas de la comisión de infracciones tributarias resultan compatibles con la exigencia de intereses de demora y de los recargos del período ejecutivo.”

¹⁰ En este sentido, véase la STJUE de 26 de febrero de 2013 en el caso *Akerberg Fransson* y nuestro comentario sobre “La interpretación del principio *non bis in idem* en el Derecho de la Unión. Algunas reflexiones a propósito de la STJUE de 26 de febrero de 2013”, *Boletín de CT*, núm. 4, 2013, págs. 23 y 24.

¹¹ Sobre la doctrina de nuestro TC en relación con la naturaleza de los recargos, véase la STC 276/2000, de 16 de noviembre, que se centra en la función que cumplen los mismos, ya que si su finalidad es disuasoria o de estímulo al cumplimiento pero no de castigo, no puede tratarse de una sanción; pero si en opinión del Tribunal la función resarcitoria del recargo es clara cuando se trata de recargos de escasa cuantía, si la misma se acerca por elevada a la de una sanción habría que atribuirle la función de castigo propia de los actos sancionadores. De acuerdo con VELARDE ARAMAYO, Silvia: “es una figura tributaria autónoma, son normas que facilitan la regularización voluntaria del contribuyente sin alentar la realización de la conducta en sí misma; con ese objetivo modifican una situación preexistente eliminando algunas de las consecuencias negativas o perjudiciales para el obligado tributario que en caso de detectarse provocarían una reacción sancionadora o resarcitoria”, “Naturaleza jurídica de los recargos por declaración extemporánea”, *Tratado sobre la Ley General Tributaria*, Tomo I, Ed. Aranzadi, Navarra, 2010, páginas 686 y 687. Asimismo, GARCÍA DÍEZ, Claudio: “Recargos por declaración extemporánea e interpretación razonable de la norma tributaria”, *QF*, núm. 3, 2014 (BIB 2014/430).

¹² RAMÍREZ GÓMEZ, Salvador: *El principio ne bis in idem en el ámbito tributario*, ed. Marcial Pons, Madrid, 2000, pág. 48.

¹³ Véase nuestra propuesta de modificación del artículo 180 de la LGT en MARTÍNEZ MUÑOZ, Yolanda: “La revisión del principio de no concurrencia de sanciones tributarias a la luz de la normativa y jurisprudencia europea”, *CT*, núm. 139, 2011, págs. 107 y siguientes.

III. LA PROHIBICIÓN DE DOBLES PROCEDIMIENTOS PENALES SOBRE LOS MISMOS HECHOS

Desde el punto de vista formal este principio produce sus efectos en las relaciones entre la potestad sancionadora de la Administración tributaria y la de los Tribunales, articulándose a través de una serie de reglas fundamentales que han dado un giro importante en el Anteproyecto de Ley de modificación de la LGT potenciando la potestad de la Administración tributaria en detrimento del juez penal y estableciendo un nuevo modo de entender la prejudicialidad penal. El carácter formal del principio se representa a través de los siguientes imperativos legales: la prioridad del proceso penal sobre el procedimiento sancionador administrativo, la necesidad de que la Administración respete la cosa juzgada, y la prohibición de un doble pronunciamiento sobre los mismos hechos. Teniendo en cuenta que una de las principales novedades de la próxima reforma de la LGT es la articulación de un procedimiento específico en los supuestos de delito contra la Hacienda pública, afloran en este punto las principales cuestiones que sobre las sanciones tributarias y el delito fiscal se recogen en las nuevas normas pendientes de aprobación.

1. La preferencia del orden penal sobre el procedimiento sancionador tributario

Como ha indicado el Tribunal Constitucional¹⁴, la posible colisión entre una actuación jurisdiccional y una actuación administrativa ha de resolverse a favor de la primera, de manera que el órgano administrativo no puede actuar mientras no lo hayan hecho los órganos judiciales en conexión con la regla de subordinación de la actuación sancionadora administrativa a los Tribunales de justicia. De acuerdo con esta regla fundamental se estableció a nivel legal la necesidad de paralizar el procedimiento administrativo, quedando suspendido a resultas de lo establecido por la autoridad judicial. Ahora bien, si la suspensión del procedimiento administrativo se fundamenta en la imposibilidad de coexistencia de dos procedimientos, uno penal y otro administrativo, que pudieran concluir con una dualidad sancionadora sobre los mismos hechos y sujetos, siempre hemos discrepado sobre la necesidad de suspender asimismo el procedimiento de liquidación, sin perjuicio de la paralización del procedimiento sancionador tributario¹⁵. Deducido el principio *non bis in idem* del artículo 25 de la CE no puede ser aplicado a aspectos ajenos al Derecho sancionador, dentro del cual no se encuentra incluido el procedimiento de liquidación.

En este sentido, uno de los aspectos más significativos de la reforma de la LGT es la introducción de un nuevo Título VI específicamente destinado a desarrollar las actuaciones a realizar por la Administración tributaria en los supuestos de delito fiscal como consecuencia de la reforma de la regulación del delito contra la Hacienda pública realizada por la LO 7/2012, de 27 de diciembre, que dentro de sus principales cambios permite practicar liquidaciones tributarias y proceder al cobro de las deudas resultantes incluso en los supuestos en los que se inicie la tramitación de un proceso penal. Como consecuencia de la reforma del CP y la consiguiente modificación de la normativa tributaria por el Anteproyecto de Ley, se refuerza la posición de la Administración tributaria en los supuestos de delito fiscal, quedando limitada la preferencia del juez penal a dos aspectos fundamentales: la posibilidad del juez de suspender las actuaciones administrativas de cobro en determinados supuestos y el obligado respeto a los hechos que el juez penal declare probados cuando se pronuncie sobre la existencia y cuantía de la defraudación a través del ajuste final de la liquidación tributaria.

En primer lugar, se potencia la autotutela administrativa en los supuestos de delito fiscal, porque ya no se le encomienda solamente la ejecución de la responsabilidad civil y de la multa, sino que a pesar de la existencia de un proceso penal en curso, el procedimiento administrativo puede continuar con la práctica de la correspondiente liquidación tributaria y la Administración no ha de paralizar necesariamente la acción de cobro de la deuda, sino exclusivamente el procedimiento sancionador relativo a estos mismos hechos, de acuerdo con el principio *non bis in idem* en su aspecto formal.

A diferencia de lo que viene ocurriendo actualmente, cuando la Administración tributaria aprecie indicios de delito contra la Hacienda pública la regla general será la continuación del procedimiento administrati-

¹⁴ STC 77/1983, de 3 de octubre.

¹⁵ MARTÍNEZ MUÑOZ, Yolanda: "La separación entre el procedimiento de liquidación y el procedimiento sancionador en relación con los órganos de gestión", *CT*, núm. 103, 2002, págs. 143 y 144; RIBES RIBES, Aurora: *Aspectos procedimentales del delito de defraudación tributaria*, ed. Iustel, Madrid, 2007, págs. 99 y ss., y RAMÍREZ GÓMEZ, Salvador: *El principio ne bis in idem...*, ob. cit., pág. 121.

vo hasta que se dicte la correspondiente liquidación¹⁶, separando, como dispone el nuevo artículo 250.1 de la LGT, en liquidaciones distintas aquellos elementos de la obligación tributaria vinculados con el posible delito contra la Hacienda pública y aquellos que no se encuentren vinculados con el delito fiscal. La liquidación que se dicte en relación con los conceptos tributarios no vinculados al delito se ajustará al procedimiento normal de tramitación, mientras que la liquidación que se encuentre vinculada al delito se dictará de acuerdo con lo establecido en el nuevo Título VI, si bien en ambos casos la Administración tributaria realizará la correspondiente liquidación procediendo al cobro de la deuda. Es únicamente el procedimiento sancionador el que sufre las consecuencias de la prohibición establecida por el principio *non bis in idem*, de manera que no puede iniciarse o en su caso continuar desde el momento en que se produce el traslado de los hechos a la jurisdicción penal.

Recientemente, el TEAC en unificación de criterio ha establecido que “cuando para un mismo período y concepto impositivo objeto de un procedimiento inspector, existen motivos de regularización en la que se aprecian indicios de delito contra la Hacienda pública junto con irregularidades meramente administrativas por hechos distintos y sin conexión con los hechos presuntamente delictivos, es posible su desagregación, dictando la correspondiente liquidación provisional en la parte en la que no concurren los elementos característicos del tipo penal¹⁷. En el contexto vigente tiene cabida la posibilidad de que se dicte una liquidación provisional en relación con un impuesto y ejercicio que deje pendiente de comprobación los elementos de ese impuesto que son objeto de un proceso penal (art. 190 del RGAT), pero la auténtica novedad de la LGT reside en la posibilidad de continuar el procedimiento inspector hasta dictar la liquidación de los conceptos y cuantías de la obligación vinculados al posible delito. La única justificación que puede otorgarse a esa tramitación separada es que esta última liquidación es cautelar, ya que depende de las conclusiones alcanzadas en el proceso penal, porque de otra forma, si puede dictarse la liquidación y procederse al cobro de la deuda tributaria, la existencia de dos liquidaciones provisionales no hace más que complicar la ya difícil actuación de comprobación e investigación de la Inspección tributaria en los supuestos de delito fiscal¹⁸.

En consecuencia, la reforma de la LGT se centra en los supuestos en los que la Administración tributaria detecta indicios de delito contra la Hacienda pública y no se dan las circunstancias previstas en la Ley que impiden dictar la liquidación, siendo procedente en este caso formalizar una propuesta de liquidación vinculada al delito de acuerdo con los trámites procedimentales establecidos en el artículo 253 de la LGT. Dicha propuesta se notificará al obligado tributario, concediéndole un trámite de audiencia de quince días naturales para que alegue lo que estime oportuno, transcurrido el cual el órgano competente dictará la correspondiente liquidación administrativa que requiere autorización previa o simultánea del órgano competente de la Administración tributaria para interponer la correspondiente denuncia o querrela cuando considere que la regularización que procede pone de manifiesto la existencia de un delito. Una vez dictada la liquidación administrativa, la Administración pasará el tanto de culpa a la jurisdicción competente y dará por concluido el procedimiento de comprobación e investigación, iniciándose el período voluntario de pago de la deuda tributaria con la notificación de la admisión a trámite de la denuncia presentada, ya que su inadmisión supone la retroacción de las actuaciones inspectoras para su desarrollo conforme al procedimiento ordinario.

Por consiguiente, la nueva Ley apuesta por la tramitación del procedimiento de comprobación y liquidación de la deuda tributaria, aun en los supuestos de posible delito fiscal, admitiendo la posibilidad de que se lleven a cabo por el mismo concepto impositivo y período dos liquidaciones separadas, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 253.3 de la Ley, y determinando la imposibilidad de iniciar o continuar en su caso el procedimiento sancionador correspondiente a esos mismos hechos, de acuerdo con la prioridad del procedimiento penal que establece la vertiente formal del principio *non bis in idem*.

De esta forma, podría producirse una concurrencia de actuaciones, la penal y la tributaria, y así, mientras el juez penal practica las diligencias judiciales para averiguar la posible existencia de un delito, la Administración podría continuar con su actividad investigadora sin ninguna limitación, por lo que el obligado tributario estaría obligado a colaborar con dos órganos del Estado que ejercen potes-

¹⁶ La excepción es la regla de la suspensión del procedimiento de liquidación de acuerdo con el nuevo artículo 251 de la LGT.

¹⁷ RTEAC de 4 de diciembre de 2014.

¹⁸ Véase IGLESIAS CAPELLAS, Joan: “Efectos del proceso penal por delito contra la Hacienda pública sobre el procedimiento de inspección tributaria”, *CEF, Revista de Contabilidad y Tributación*, núm. 359, 2013, págs. 139 y 140.

tades públicas, pudiendo dicha concurrencia mermar los derechos y garantías de los contribuyentes, en particular su derecho a no declarar contra uno mismo y a la presunción de inocencia. Recordamos en este punto que los problemas suscitados por la posible colisión entre el deber de colaborar con la Administración tributaria y el derecho a no autoincriminarse desaparecieron en parte con la tramitación separada del procedimiento sancionador y pueden volver a aparecer si el procedimiento de comprobación e investigación se desarrolla de forma paralela al procedimiento penal¹⁹.

En consecuencia, de acuerdo con la regla de la suspensión del procedimiento sancionador en supuestos de delito fiscal, la finalización del procedimiento penal produce unas repercusiones sobre el procedimiento administrativo sancionador que también debemos tener en cuenta, ya que si la autoridad judicial dicta sentencia condenatoria por delito fiscal no es posible una sanción administrativa posterior por los mismos hechos, pero de no haberse apreciado la existencia de delito, la Administración tributaria iniciará cuando proceda el procedimiento sancionador de acuerdo con los hechos que los tribunales hayan considerado probados. Al margen de la compatibilidad de esta regla con la prohibición de dobles procedimientos penales que establece el artículo 4 del Protocolo número 7, que trataremos con posterioridad, esta afirmación legal plantea una cuestión interesante vinculada al cómputo de los plazos en los procedimientos tributarios, que debería ser considerada en orden a la aplicación práctica del precepto, ya que nos encontramos con una liquidación tributaria que ha sido dictada por la Administración, que pone en marcha el mecanismo de cobro de la deuda y el inicio del cómputo de los plazos de prescripción para proceder a dicho cobro y para imponer las correspondientes sanciones, y que puede derivar más tarde en el inicio de un procedimiento sancionador en caso de no apreciarse delito fiscal. La iniciación de un procedimiento sancionador como consecuencia del desarrollo de un procedimiento de comprobación e investigación se encuentra además sometido a un plazo de tres meses contados desde la notificación de la resolución que contiene la correspondiente liquidación establecido por el artículo 209 de la LGT, por lo que si nos atenemos a lo dispuesto en el mencionado precepto, el inicio del procedimiento sancionador tributario con posterioridad al desarrollo de un procedimiento penal podría decaer por superación de dicho plazo, ya que la liquidación tributaria puede haber sido dictada por la Administración tributaria con anterioridad²⁰.

En segundo lugar, los cambios del procedimiento de aplicación de los tributos en los supuestos de delito fiscal se reflejan también en relación con la adopción de medidas cautelares, que suponen asimismo un reforzamiento importante de la autotutela ejecutiva de la Administración. La nueva redacción del artículo 81.8 de la LGT conlleva la atribución a la Administración tributaria de la potestad de adoptar medidas cautelares que aseguren el cobro de la deuda, cuando con motivo de un procedimiento de comprobación e investigación inspectora en el que no se haya dictado la correspondiente liquidación tributaria por alguna de las causas previstas en el artículo 251 de la Ley, se formalice denuncia o querrela por delito fiscal. En este supuesto, la medida cautelar se encuentra destinada a asegurar el pago de las cuantías a las que se refiere el artículo 126 del CP, esto es preferentemente la responsabilidad civil derivada del delito y se mantendrá hasta que el órgano judicial adopte la decisión procedente sobre su conversión en medida jurisdiccional o su levantamiento. De manera que, a pesar de la suspensión del procedimiento de liquidación previsto por la Ley, la Administración puede seguir actuando a los efectos de ejercitar esta potestad cautelar. Por otro lado, cuando las medidas cautelares se adopten por la Administración tributaria en el desarrollo de la tramitación del procedimiento previsto en el artículo 253 de la LGT para dictar la liquidación tributaria sobre aquellos elementos de la obligación vinculados al delito, su plazo de duración se amplía en relación con la regla general de permanencia de las medidas cautelares y podrán convertirse en embargos del procedimiento de apremio iniciado para el cobro de la deuda, de acuerdo con las normas generales sobre los efectos de las medidas cautelares administrativas en el procedimiento de recaudación.

En tercer lugar, las posibilidades de actuación de la Administración en supuestos por delito fiscal se complementan con lo dispuesto en la Disposición adicional 19.^a de la LGT para la investigación patrimonial de los sujetos implicados en un proceso por delito contra la Hacienda pública, a la que se refiere asimismo el artículo 81.8 de la LGT. A tenor de lo dispuesto en esta Disposición adicional, “en procesos por delito contra la Hacienda pública los órganos de recaudación de la Agencia Estatal de

¹⁹ IGLESIAS CAPELLAS, Joan: “Efectos del proceso penal por delito contra la Hacienda pública...”, ob. cit., págs. 137 y ss.

²⁰ En relación con los plazos de prescripción y los plazos de duración de los procedimientos tributarios en estos supuestos, véase JUAN LOZANO, Ana M: “La autotutela administrativa en el ámbito tributario tras la Ley 7/2012 y la Ley Orgánica 7/2012: reflexiones y propuestas”, *Documentos de Trabajo IEF*, núm. 16, 2013, págs. 43 y 44.

Administración Tributaria mantendrán la competencia para investigar, bajo la supervisión de las autoridades judiciales, el patrimonio que pueda resultar afecto al pago de las cuantías pecuniarias asociadas al delito". A estos efectos, los órganos de recaudación dispondrán de amplias facultades de comprobación e investigación, podrán requerir información y adoptar medidas cautelares. Ello quiere decir que, paralizado el procedimiento administrativo por indicios de delito fiscal, la Administración tributaria puede seguir actuando, en este caso a través de sus órganos de recaudación, con la finalidad de conocer el patrimonio disponible para hacer efectivo el importe debido como consecuencia del delito.

Por consiguiente, con la pretendida reforma de la LGT la preferencia del orden penal sobre el procedimiento administrativo queda reducida a los términos que impone el principio *non bis in idem*, esto es la iniciación o continuación del procedimiento sancionador tributario en aquellos supuestos en los que el sujeto no es sancionado penalmente, pero para ello el legislador ha forzado un procedimiento tributario en el que pueden verse mermados los derechos y garantías de los contribuyentes y en el que la autotutela administrativa aparece reforzada como consecuencia de la regulación de las actuaciones y procedimientos de aplicación de los tributos en supuestos de delito fiscal.

2. El respeto de la cosa juzgada

La subordinación de la potestad sancionadora administrativa a la autoridad judicial determina la necesidad de respetar la cosa juzgada, que presenta un aspecto positivo, en la medida en que lo declarado por sentencia firme constituye la verdad jurídica, y un efecto negativo, relacionado con la siguiente regla formal, que se refiere a la imposibilidad de que se produzca un nuevo pronunciamiento sobre el tema.

El acatamiento del planteamiento fáctico de los Tribunales supone, como indica el nuevo artículo 250.2 de la LGT, que la sentencia condenatoria de la autoridad judicial impide la imposición de sanciones administrativas por los mismos hechos, pero en caso de no apreciarse delito, la Administración iniciará el procedimiento sancionador tributario de acuerdo con los hechos que el Tribunal haya considerado probados, aspecto sobre el que volveremos posteriormente, puesto que enlaza con otra de las reglas fundamentales del principio *non bis in idem* en su aspecto formal relativa a la limitación de un nuevo procedimiento penal sobre los mismos hechos.

Por otro lado, el respeto a los hechos que el juez penal declare probados cuando juzgue o se pronuncie sobre la existencia y cuantía de la defraudación también produce consecuencias sobre la liquidación vinculada al delito que, como ya hemos indicado anteriormente, se dictará de acuerdo con el nuevo procedimiento previsto en el Título VI de la LGT. En este sentido, una de las principales manifestaciones del respeto a la cosa juzgada es la regla establecida en el nuevo artículo 254 de la Ley sobre la impugnación de las liquidaciones, ya que si bien frente a la liquidación que resulte de la comprobación de los hechos no vinculados al delito, la tutela judicial se desarrolla en la forma prevista para cualquier otra liquidación tributaria, la liquidación dictada de acuerdo con lo previsto en el artículo 250.2 de la Ley, no puede ser objeto de recurso o reclamación en vía administrativa, sino que será sometida al correspondiente ajuste final. Asimismo, hay que tener en cuenta que los defectos procedimentales en que se haya podido incurrir durante la tramitación administrativa no producirán ningún efecto extintivo sobre la obligación tributaria vinculada al delito.

La limitación del derecho a la tutela judicial efectiva que conlleva la imposibilidad de impugnación se compensa con los efectos que de acuerdo con el nuevo artículo 257 produce la resolución judicial sobre la liquidación tributaria previamente dictada, en la medida en que dicha liquidación ha de ajustarse a lo determinado en el procedimiento penal sobre la existencia y cuantía de la defraudación, esto es a los hechos probados judicialmente. Así pues, si hay sentencia condenatoria por delito contra la Hacienda pública y la cuota defraudada es idéntica a la liquidada por la Administración no será necesario modificarla; en cambio, si la cuantía defraudada difiere, la liquidación tendrá que ser modificada por la Administración tributaria de acuerdo con la máxima del respeto a la cosa juzgada. Si, por el contrario, no se apreciara la existencia de delito por inexistencia de obligación tributaria, la liquidación debe ser anulada por la Administración, con los efectos que dicha anulación puede producir en relación con las devoluciones y el reembolso de garantías, mientras que si se desestima la existencia de delito por cualquier otra causa, se producirá la retroacción de las actuaciones inspectoras para la correspondiente liquidación de la deuda por la Administración de acuerdo con los hechos que el órgano judicial haya considerado probados. Esta última liquidación se sujetará a las reglas generales sobre la revisión de actos tributarios pero no podrán impugnarse los hechos considerados probados en sentencia judicial.

Las restricciones impuestas a la impugnación de la liquidación tributaria dictada como consecuencia de lo dispuesto en el artículo 250.2 de la LGT ponen de manifiesto el interés recaudatorio de la Administración y suponen en nuestra opinión ciertas dudas de constitucionalidad por su posible afectación del derecho a la tutela judicial efectiva del contribuyente que se ve reemplazado por un ajuste de la liquidación realizado de oficio. De acuerdo con el contenido formal del principio *non bis in idem*, el procedimiento de liquidación y cobro de la deuda tributaria, que deriva del hecho imponible realizado por el contribuyente y no de la comisión del delito²¹, debe continuar hasta su satisfacción, siendo exclusivamente el procedimiento sancionador el que ha de quedar vinculado por un previo pronunciamiento judicial, sin embargo la regulación que se pretende, justificada por la necesidad de evitar que como consecuencia de la presentación de un recurso, en vía administrativa primero y judicial después, la cuestión sea examinada por dos órganos judiciales distintos cuya resolución puede no estar coordinada, supone un fortalecimiento de la autotutela administrativa frente a los derechos y garantías de los contribuyentes en estos procedimientos tributarios. La imposibilidad de presentar cualquier recurso en vía administrativa contra la liquidación vinculada al delito supone un retraso en el ejercicio de la tutela judicial efectiva que podría haberse evitado con la aplicación de otras reglas procesales, como la exigencia de la prejudicialidad penal en orden a la presentación de un recurso contencioso-administrativo sin impedir la revisión del acto administrativo ante la propia Administración tributaria.

La nueva normativa tributaria integra, como indica su Exposición de motivos, reglas que resuelven las situaciones derivadas de la coexistencia de las actuaciones administrativas de liquidación y cobro con el enjuiciamiento penal de la defraudación, pero en claro detrimento de los derechos de los contribuyentes. Asimismo, la nueva estructura de la norma pretende eliminar el trato de favor que la regulación actual dispensa al autor de un delito contra la Hacienda pública frente al mero infractor administrativo, ya que este último se encuentra obligado a pagar o garantizar la suspensión de la ejecutividad del acto administrativo de liquidación, si bien no está de más recordar que puede impugnar dicho acto mostrando su disconformidad con el mismo, a diferencia de la situación que para el presunto autor de un delito pretende establecer el Anteproyecto de Ley de modificación de la LGT.

3. La prohibición de un doble procedimiento penal sobre los mismos hechos

Como ya dijera Ramallo Massanet²², la vertiente procesal del principio *non bis in idem* se concreta en la imposibilidad de que se produzca un nuevo pronunciamiento sobre el tema, prohibiendo en consecuencia el doble enjuiciamiento de una conducta infractora²³. Sin embargo, ésta no parece ser la opinión manifestada hasta ahora por nuestros Tribunales que reconocen que lo que excluye este principio es la doble sanción pero no el doble pronunciamiento²⁴.

En este sentido, el artículo 4 del Protocolo número 7 al CEDH protege al ciudadano, no solo frente a una ulterior sanción administrativa o penal, sino también frente a una nueva persecución de los mismos hechos una vez que ha recaído sentencia firme en el primer procedimiento sancionador, con independencia del resultado del mismo y siempre que el procedimiento se haya desarrollado con todas las garantías. En relación con la prohibición de dobles procedimientos penales, hemos de tener en cuenta que el Convenio no otorga protección a los “litigios pendientes”, puesto que extiende su ámbito de aplicación al derecho a no ser juzgado doblemente siempre que la decisión concerniente a la primera sanción impuesta sea final. De acuerdo con la doctrina del TEDH, una decisión es final cuando adquiere la fuerza de cosa juzgada, es firme y en consecuencia irrevocable²⁵, siendo en este supuesto cuando la normativa europea impide que un nuevo procedimiento penal se desarrolle frente

²¹ A tenor de la Exposición de motivos del Anteproyecto de Ley, “esta modificación permitirá superar, en la mayoría de los supuestos, la situación hasta ahora existente, según la cual la obligada paralización de las actuaciones administrativas de liquidación de la deuda tributaria provocaba, entre otros efectos, la conversión de la deuda tributaria en una figura de naturaleza distinta, la responsabilidad civil derivada del delito, como fórmula de resarcimiento a la Hacienda Pública del daño generado”.

²² RAMALLO MASSANET, Juan: “La modificación parcial de la Ley General Tributaria”, ob. cit., pág. 48.

²³ ALARCÓN SOTOMAYOR, Lucía: *La garantía non bis in idem y el procedimiento administrativo sancionador*, ed. Iustel, Madrid, 2008, pág. 21.

²⁴ STS de 11 de septiembre de 2006. El TC reconoce en su sentencia 2/2003, de 16 de enero, la autonomía del derecho a no ser sometido a un doble procedimiento sancionador, si bien únicamente cuando se trata de un doble proceso penal.

²⁵ STEDH de 20 de mayo de 2014 en el caso *Nykänen contra Finlandia*.

al mismo sujeto por los mismos hechos, puesto que el contribuyente ya ha sido absuelto o condenado en un procedimiento penal²⁶.

La prohibición de dobles procedimientos penales que impone el artículo 4 del Protocolo núm. 7 alcanza a procedimientos consecutivos e impide la iniciación de un segundo procedimiento penal si la decisión recaída en el primero ya se ha convertido en firme; sin embargo, no prohíbe la realización de procedimientos paralelos siempre que se suspenda el iniciado en segundo lugar cuando el primer procedimiento ya ha finalizado y su resolución tenga efectos de cosa juzgada, pues en otro caso se estaría infringiendo el principio *non bis in idem*. Otra cuestión distinta es si el procedimiento jurisdiccional penal se inicia con posterioridad a la imposición de una sanción administrativa por una infracción tributaria, como ocurrió en el caso *Akerberg Fransson*, en el que el TJUE perdió la oportunidad de pronunciarse sobre la preferencia cronológica o sustancial del procedimiento penal sobre el procedimiento sancionador tributario.

La situación en España será diferente porque al igual que ocurre en otros países como Suecia²⁷, la reforma pretendida por el Anteproyecto de Ley de modificación de la LGT en relación con las sanciones tributarias y los delitos contra la Hacienda pública impide el inicio o la continuación de un procedimiento sancionador cuando en relación con unos mismos hechos se ha dado comienzo a un proceso judicial, evitando la realización paralela de ambos procedimientos y protegiendo el derecho del contribuyente en los litigios pendientes. No obstante, finalizado el procedimiento penal con una sentencia firme, el nuevo procedimiento regulado en el Título VI de la LGT no impide el inicio de un procedimiento sancionador tributario en los supuestos en los que el Tribunal no haya apreciado la existencia de delito fiscal, con la única limitación del respeto a los hechos probados por la autoridad judicial, permitiendo en consecuencia el desarrollo de procedimientos sancionadores consecutivos sobre los mismos hechos en detrimento del principio *non bis in idem* en su vertiente formal.

Si bien consideramos afortunada la norma que permite extender la protección de los contribuyentes frente a los casos pendientes, en la medida en que el procedimiento sancionador tributario se suspende en el momento en que se traslada el expediente al juez penal como manifestación de la preferencia del orden penal sobre la potestad sancionadora de la Administración, creemos que la regulación propuesta debería completarse con otra regla que, sobre la base del respeto a la cosa juzgada en su aspecto negativo, impidiera una nueva persecución de los mismos hechos cuando el procedimiento penal ya ha finalizado con sentencia firme, en cuyo caso una normativa acorde con las directrices europeas en materia de derechos humanos exigiría la conclusión del enjuiciamiento de dichos hechos y la imposibilidad de establecer una sanción en el ámbito administrativo. Solo la devolución del expediente por el Ministerio Fiscal o el archivo de las actuaciones sin previo enjuiciamiento sobre el fondo del asunto deberían permitir a la Administración tributaria iniciar o continuar con el procedimiento sancionador por razones de seguridad jurídica que fundamentan asimismo el principio *non bis in idem*²⁸.

²⁶ SSTEDH de 27 de noviembre de 2014 en el caso *Lucky Dev contra Suecia* y de 27 de enero de 2015 en el caso *Rinas contra Finlandia*.

²⁷ Véase la STEDH de 27 de noviembre de 2014 en el caso *Lucky Dev contra Suecia*.

²⁸ En este sentido, véase la STS de 25 de octubre de 1982, así como la STC 60/2008, de 26 de mayo. Sobre esta cuestión nos pronunciamos con anterioridad en nuestro trabajo "La revisión del principio de no concurrencia de sanciones...", ob. cit., páginas 132 y ss.