



Roj: **STS 3146/2019** - ECLI: **ES:TS:2019:3146**

Id Cendoj: **28079130022019100495**

Órgano: **Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso**

Sede: **Madrid**

Sección: **2**

Fecha: **25/09/2019**

Nº de Recurso: **85/2018**

Nº de Resolución: **1246/2019**

Procedimiento: **Recurso ordinario**

Ponente: **JESUS CUDERO BLAS**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 1.246/2019

Fecha de sentencia: 25/09/2019

Tipo de procedimiento: REC.ORDINARIO(c/d)

Número del procedimiento: **85/2018**

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 14/05/2019

Voto Particular

Ponente: Excmo. Sr. D. Jesus Cudero Blas

Procedencia: MINISTERIO ECONOMIA Y HACIENDA

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. Gloria Sancho Mayo

Transcrito por: Emgg

Nota:

REC.ORDINARIO(c/d) núm.: **85/2018**

Ponente: Excmo. Sr. D. Jesus Cudero Blas

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. Gloria Sancho Mayo

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 1246/2019

Excmos. Sres.

D. Nicolas Maurandi Guillen, presidente

D. Jose Diaz Delgado

D. Angel Aguallo Aviles

D. Jose Antonio Montero Fernandez

D. Jesus Cudero Blas

D. Rafael Toledano Cantero

D. Dimitry Berberoff Ayuda

D. Isaac Merino Jara

En Madrid, a 25 de septiembre de 2019.

Esta Sala ha visto el recurso contencioso administrativo núm. **85/2018**, interpuesto por la procuradora de los tribunales doña Silvia Vázquez Senín, en nombre y representación de la **ASOCIACIÓN ESPAÑOLA DE ASESORES FISCALES**, contra el Real Decreto 1070/2017, de 29 de diciembre, por el que se modifican el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, y el Real Decreto 1676/2009, de 13 de noviembre, por el que se regula el Consejo para la Defensa del Contribuyente.

Ha sido parte demandada la Administración General del Estado, representada y defendida por el Abogado del Estado.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Jesus Cudero Blas.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO. La representación procesal de la ASOCIACIÓN ESPAÑOLA DE ASESORES FISCALES (en adelante, AEDAF) interpuso ante esta Sala recurso contencioso- administrativo contra el Real Decreto 1070/2017, de 29 de diciembre, por el que se modifican el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, y el Real Decreto 1676/2009, de 13 de noviembre, por el que se regula el Consejo para la Defensa del Contribuyente.

SEGUNDO. En el momento procesal oportuno, la parte actora formalizó la demanda, a través del escrito presentado en fecha de 13 de julio de 2018, en el que, después de alegar los hechos y fundamentos jurídicos que consideró aplicables, terminó suplicando que la Sala dicte sentencia por la que *"estimando el presente recurso contencioso- administrativo, con arreglo a los argumentos vertidos en el cuerpo del presente escrito, se declare la anulación de los preceptos objeto de controversia de la disposición general impugnada, con todos los pronunciamientos accesorios que resulten pertinentes y con expresa imposición de costas a la Administración demandada por su notoria temeridad y mala fe"*.

TERCERO. De la demanda se dio traslado al Sr. abogado del Estado quien, en nombre y representación de la Administración demandada, contestó a la misma mediante escrito presentado el 11 de septiembre de 2018 en el que, tras los hechos y fundamentos jurídicos que estimó aplicables, terminó suplicando *"se dicte sentencia por la que acuerde desestimar el recurso contencioso-administrativo interpuesto con imposición de costas a la parte demandante y, subsidiariamente, para el caso de estimación del recurso, limite la anulación de los preceptos impugnados a los que pudiera extenderse la estimación, en los términos propuestos en el anterior apartado VI del presente escrito"*.

CUARTO. Concluido el proceso, por providencia de esta Sala se designó ponente al Excmo. Sr. Magistrado don Jesus Cudero Blas y se señaló para la votación y fallo del presente recurso la audiencia del 21 de mayo de 2019, fecha en la que efectivamente se inició la deliberación del mismo, que se prolongó durante varias sesiones posteriores y que, finalmente, se votó con el resultado que ahora se expresa.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO. La impugnación del nuevo artículo 74.1.h) del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos.

1. La modificación efectuada por el Real Decreto 1070/2017, de 29 de diciembre.

El precepto -referido a la certificación de encontrarse el contribuyente al corriente de las obligaciones tributarias- disponía en la redacción anterior a la reforma que era circunstancia que debía verificarse para expedir el certificado

"No tener pendientes de ingreso responsabilidades civiles derivadas de delito contra la Hacienda pública declaradas por sentencia firme".

Tras la reforma operada por el Real Decreto recurrido, se incluye en la redacción el término "multas" en los siguientes términos:

"No tener pendientes de ingreso *multas ni* responsabilidades civiles derivadas de delito contra la Hacienda pública declaradas por sentencia firme".

2. El criterio de la parte demandante.

Para el recurrente, la justificación ofrecida por la Memoria de Análisis de Impacto Normativo es insuficiente, pues la incorporación de las multas no se sigue en absoluto de la disposición adicional décima de la Ley General Tributaria, que es la que daría cobertura a la reforma, y que dice así:

"1. En los procedimientos por delito contra la Hacienda Pública, la responsabilidad civil, que comprenderá el importe de la deuda tributaria que la Administración Tributaria no haya liquidado por prescripción u otra causa legal en los términos previstos en esta Ley, incluidos sus intereses de demora, *junto a la pena de multa*, se exigirá por el procedimiento administrativo de apremio.

2. Una vez que sea firme la sentencia, el juez o tribunal al que competa la ejecución remitirá testimonio a los órganos de la Administración Tributaria, ordenando que se proceda a su exacción. En la misma forma se procederá cuando el juez o tribunal hubieran acordado la ejecución provisional de una sentencia recurrida.

3. Cuando se hubiera acordado el fraccionamiento de pago *de la responsabilidad civil o de la multa* conforme al artículo 125 del Código Penal, el juez o tribunal lo comunicará a la Administración Tributaria. En este caso, el procedimiento de apremio se iniciará si se incumplieran los términos del fraccionamiento.

4. La Administración Tributaria informará al juez o tribunal sentenciador, a los efectos del artículo 117.3 de la Constitución Española, de la tramitación y, en su caso, de los incidentes relativos a la ejecución encomendada".

El precepto legal que daría cobertura a la reforma (la disposición adicional décima) no plantea, para la AEDAF, duda interpretativa alguna: la "responsabilidad civil" derivada de delito es cosa distinta de la "multa" impuesta por delito, aunque -y eso es lo que quiere hacer el precepto- ambas puedan exigirse por la vía de apremio.

Y es que, a juicio de la parte actora, el mandato contenido en la Ley General Tributaria (disposición adicional décima) es de carácter estrictamente procedimental: se limita a regular la exacción (por la vía de apremio) de dos conceptos económicos que pueden resultar de una sentencia por delito contra la Hacienda Pública.

El artículo 74 del Reglamento General es, por el contrario y siempre según el demandante, un precepto sustantivo que regula las condiciones que debe cumplir un contribuyente para obtener un determinado certificado, razón por la cual no puede afirmarse que sea desarrollo de aquella disposición adicional, pues ésta es de naturaleza puramente procedimental en cuanto referida al modo de exacción de un concepto no tributario, como es la multa penal.

3. La oposición del abogado del Estado.

El abogado del Estado apela a la lógica para justificar la inclusión de la multa entre los extremos que deben concurrir para expedir el certificado, pues "es lógico" -dice- que quien no ha pagado una multa declarada por sentencia firme no pueda obtener un certificado de encontrarse al corriente de sus obligaciones (necesario -dice- para concurrir a una licitación pública o para obtener una determinada subvención, por ejemplo).

Por eso -a su juicio- hay que ir más allá de los artículos 19 y siguientes de la Ley General Tributaria, tal y como sucede con las sanciones (respecto de las que nadie cuestiona que sean "obligaciones tributarias" a efectos de expedir el certificado).

Además, siempre según el representante de la Administración, hay una gran "cercanía conceptual" entre multa y responsabilidad civil (que derivan de una defraudación tributaria, no de otra cosa) y hay también una clara habilitación legal que se contiene en los preceptos que se refieren a las potestades de la Administración para emitir los certificados y, sobre todo, a la circunstancia (también determinada legalmente) de que multa y responsabilidad civil -tras la firmeza de la sentencia penal- se exijan por la Administración Tributaria por la vía de apremio.

Finalmente, el propio artículo 70 del Reglamento (cuya legalidad no discute el recurrente) señala que, entre las circunstancias que podrán acreditar los certificados, está "la existencia o inexistencia de deudas o sanciones pendientes de pago que consten en las bases de datos de la Administración tributaria".

4. La decisión de la Sala.

4.1 No puede negarse que la solución a la cuestión aquí controvertida es, realmente, compleja.

A favor del criterio del demandante habría tres argumentos:

- Uno, literal: la norma contenida en la disposición adicional décima de la Ley General Tributaria -en coherencia con el nuevo artículo 305.7 del Código Penal - solo se refiere a la forma de exigir la multa (por la Administración y por la vía de apremio), sin que, *prima facie*, de esta sola circunstancia se derive una pretendida equiparación -más allá de la forma de exacción- de la multa con la responsabilidad civil a *otros efectos distintos* (como lo sería el de los extremos necesarios para obtener el certificado).

- Otro, material: si -como bien dice el abogado del Estado- la falta de certificado impide al interesado desarrollar ciertas actividades a las que, en principio, tiene derecho (acudir a una licitación pública o pedir una subvención, por ejemplo), parece lógico que las exigencias adicionales o distintas de las previstas con anterioridad requieran una expresa habilitación legal.

En otras palabras, si el reglamento incorpora requisitos no previstos anteriormente para obtener un certificado necesario para ejercer ciertos derechos, lo razonable es pensar que podría resultar imprescindible que esos nuevos requisitos estuvieran previstos -con claridad- en la norma habilitante correspondiente, siendo así que -en el caso- en esa norma solo se contiene una regla de procedimiento (la idoneidad de la vía administrativa de apremio para exigir las multas impuestas por sentencia penal firme).

- Y un tercero, sistemático. Es verdad que el propio artículo 74.1 del Real 1065/2007, de 27 de julio, se refiere, en su apartado g), como uno de los extremos que deben concurrir para emitir el certificado, a las sanciones tributarias; pero lo hace muy restrictivamente, al referirse solo a las deudas o sanciones "en período ejecutivo", descartando los supuestos de aplazamiento, fraccionamiento o suspensión.

No hay, en relación con las multas penales, especificación similar alguna al respecto de manera que, en principio, bastaría con que el interesado "no tenga pendientes de ingreso" multas penales para que pudiera, con el nuevo precepto en la mano, denegarse el certificado.

4.2 Pero hay también argumentos a favor de la legalidad de la modificación reglamentaria, concretamente dos:

- La "lógica de las cosas" -a la que apela el representante de la Administración del Estado- abona la procedencia de incluir las multas entre esas menciones, por la razón esencial de que entre los extremos que pueden impedir la emisión del certificado están las sanciones tributarias, concepto distinto al de multa -sí- pero próximo ontológicamente en cuanto ambas son expresiones del *ius puniendi* estatal.

- La reforma del Código Penal -para bien o para mal- ha "equiparado" a estos efectos multa y responsabilidad civil, siendo así -no lo olvidemos- que el perjudicado en estos delitos es la Hacienda Pública, que resulta "acreedora" de la responsabilidad civil en términos similares a la "multa", que también se ingresa en las arcas públicas y que -insistimos- se asemeja mucho, ontológicamente, a la sanción administrativa.

4.3 Sea como fuere, resulta indiscutible que el precepto legal que daría cobertura a la inclusión de las multas entre los extremos necesarios para obtener el certificado -la disposición adicional décima de la Ley General Tributaria, según la propia Memoria de Impacto Normativo- es el mismo que permitió -en la redacción originaria- incluir la responsabilidad civil entre las menciones a las que debía hacer referencia el certificado.

En efecto: en su inicial redacción, la disposición adicional décima solo se refería a la responsabilidad civil, pero fue esa misma disposición la que permitió al reglamento - artículo 74.1.h) del Real 1065/2007, de 27 de julio, redacción original- incluir dicha responsabilidad civil entre los conceptos que debían incluirse en el certificado que el precepto regula.

Dicho de otro modo, el mismo precepto *de carácter puramente procedimental* -por seguir la expresión del demandante- permitió al reglamento efectuar una regulación *sustantiva* -nuevamente a tenor de los términos utilizados en el escrito rector- en relación con la responsabilidad civil, cuya inclusión en el certificado, por cierto, no es objetada por el recurrente.

4.4 Tampoco resulta atendible el argumento esgrimido por la parte actora -para justificar el *ultra vires* denunciado- la distinta regulación que ofrece el artículo 74.1 del Reglamento General de las sanciones tributarias y de las multas impuestas por sentencia penal.

Ciertamente, el precepto, al referirse a las "sanciones tributarias", solo las incluye como obstáculo para obtener el certificado -apartado g)- cuando estén "en período ejecutivo" y las exceptúa expresamente cuando "se encuentren aplazadas, fraccionadas o cuya ejecución estuviese suspendida".

Pero aunque no haya una previsión idéntica al respecto en relación con las multas en el nuevo apartado h) del artículo 74, de la redacción del mismo se deduce que el régimen previsto en el reglamento es idéntico para

las multas penales (necesidad de que se encuentren en período ejecutivo e inexistencia de fraccionamiento, aplazamiento o suspensión) que el previsto para las sanciones administrativas.

Y es que, del precepto citado se desprende que no cabría negar la expedición del certificado cuando la multa penal haya sido objeto de fraccionamiento, aplazamiento o suspensión o cuando no se encuentre en vía ejecutiva.

Recordemos que los números 2 y 3 del artículo en estudio (i) imponen al tribunal penal el deber de comunicar la firmeza de la sentencia a efectos de proceder a la exacción de la multa y (ii) solo permiten el inicio de la vía ejecutiva en los casos de fraccionamiento del pago de la multa cuando "se incumplieran los términos del fraccionamiento".

Quiere ello decir, por tanto, que la regulación es sustancialmente idéntica a la que va referida a las sanciones, sin que la circunstancia de no preverse la suspensión o el aplazamiento alteren aquella igualdad esencial: si la multa está suspendida o su pago está aplazado no solo no puede certificarse que dicha sanción punitiva "está pendiente" o que el afectado "no está al corriente de su pago", sino que, en puridad, no podrá la Administración iniciar el período ejecutivo -como sucede con el fraccionamiento- por la sencilla razón de que el órgano penal no podrá requerir a la Administración para que proceda a la exacción de una multa cuya ejecución está suspendida o aplazada.

4.5 En definitiva, la inclusión en el artículo 74.1.h) de las multas penales cuenta con la necesaria habilitación legal, concretamente la mencionada por la Memoria de Análisis de Impacto Normativo (la disposición adicional décima de la Ley General Tributaria), lo que descarta el carácter *praeter legem* que se denuncia en el escrito de demanda.

Por último, no enerva la conclusión expuesta la circunstancia de que las multas penales no tengan la naturaleza de obligaciones tributarias. No están mencionadas, ciertamente, entre las obligaciones de esa clase previstas en los artículos 19 y siguientes de la Ley General Tributaria , pero tampoco existe referencia alguna en esos preceptos a las sanciones administrativas tributarias, pese a la evidente proximidad conceptual con las multas penales, sin que se haya opuesto tacha u objeción alguna a la inclusión de tales sanciones en el apartado g) del precepto en estudio.

SEGUNDO. La impugnación del nuevo artículo 171.3 del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos .

1. La modificación efectuada por el Real Decreto 1070/2017, de 29 de diciembre.

Este artículo, relativo al examen de la documentación -en sede inspectora- del contribuyente señalaba, antes de la reforma, lo siguiente:

"3. Los obligados tributarios deberán poner a disposición del personal inspector la documentación a la que se refiere el apartado 1.

Cuando el personal inspector requiera al obligado tributario para que aporte datos, informes o antecedentes que no deban hallarse a disposición de dicho personal, se concederá un plazo no inferior a 10 días, contados a partir del siguiente al de la notificación del requerimiento, para cumplir con este deber de colaboración".

Tras la reforma operada por el Real Decreto 1070/2017, de 29 de diciembre, se dice ahora:

"3. Los obligados tributarios deberán poner a disposición del personal inspector la documentación a la que se refiere el apartado 1.

Cuando el personal inspector solicite al obligado tributario datos, informes o antecedentes que no deban hallarse a disposición *inmediata* de la Administración tributaria, se concederá con carácter general un plazo de 10 días *hábiles* , contados a partir del siguiente al de la notificación del requerimiento, para cumplir con el deber de colaboración. *El plazo concedido para la contestación a las reiteraciones de los requerimientos de información que no deba hallarse a disposición inmediata de la Administración tributaria será con carácter general de 5 días hábiles .*

Cuando los sujetos obligados a relacionarse a través de medios electrónicos con las Administraciones Públicas a los que se refiere el artículo 14 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas , aporten documentación directamente al órgano de inspección actuante en el curso de su comparecencia, la documentación podrá ser admitida por dicho órgano con el objeto de lograr la eficacia de la actuación administrativa. En caso de admitirse, el obligado tributario no estará obligado a remitir tales documentos por medios electrónicos " .

En la Memoria de Análisis de Impacto Normativo se justifica la reforma en los siguientes términos: a) Los plazos en días hábiles se justifican en la necesidad de dotar de mayor seguridad jurídica al procedimiento inspector; b) También en aras de la seguridad jurídica se explicita que el plazo será de 5 días hábiles (la mitad del general) para contestar reiteraciones de requerimientos de información; c) Las referencias a la comunicación con medios electrónicos tienen que ver con el principio de eficacia administrativa.

2. El criterio de la parte demandante.

El recurrente entiende que carece de habilitación legal (i) el uso del adjetivo "inmediata" y (ii) la admisión aparentemente discrecional de la documentación aportada electrónicamente.

En relación con ambos, considera la AEDAF que se han traspasado los límites de la habilitación legal, que estaría constituida por los artículos 99.2 y 142 de la Ley General Tributaria, que entroncarían directamente con los artículos 28 y 73 de la Ley de Procedimiento Administrativo Común. Así:

a) La necesidad de que los datos, informes o antecedentes no se hallen a disposición *inmediata* de la Administración supondría la no concesión del plazo cuando tales extremos estén a disposición "mediata" de la Administración, lo que podría dar lugar "a una interpretación que obligara a los ciudadanos a aportar en plazos perentorios decididos por el funcionario instructor, los documentos que se hallen en poder de otras Administraciones o de la propia Administración tributaria pero en otra dependencia o registro".

Y ello sería tanto como conculcar las previsiones legales que determinan que los contribuyentes no están obligados a aportar documentación que ya se hubiera aportado, esté o no a disposición inmediata del órgano actuante.

b) En relación con la aportación de documentación en la propia comparecencia ante el funcionario de aquellos sujetos obligados a relacionarse electrónicamente con la Administración, la crítica del demandante parece ir referida a la utilización del término "podrá" respecto de la admisión de esa documentación pues, a su juicio, ello supone dejar la cuestión "al albur del funcionario instructor, so pena de tratar al contribuyente cual vasallo".

La propuesta que se contiene en la demanda al respecto es que debería regir el consenso entre las partes al respecto y no dejar en manos de una de esas partes una potestad tan trascendental en un procedimiento naturalmente presencial.

3. La oposición del abogado del Estado.

El abogado del Estado discrepa de la interpretación del precepto efectuada por el demandante pues considera que del mismo no se sigue en absoluto que en la documentación que debe hallarse a disposición de la Administración ésta deba conceder el plazo de diez días para su aportación y que en el resto de la documentación no deba concederse ese plazo.

Y en cuanto al segundo apartado, afirma el representante de la Administración que el mismo no solo no supone una restricción de derechos del contribuyente, sino una verdadera ampliación del ámbito material de esos derechos, sin que el precepto confiera -como se sostiene- una facultad arbitraria al funcionario instructor por el solo hecho de incluir el término "podrá".

4. La decisión de la Sala.

4.1 Vaya por delante que los argumentos esgrimidos por la parte demandante en relación con la impugnación de este precepto son, en su mayoría, puramente hipotéticos o presuntivos, suponiendo que del artículo en cuestión se siguen consecuencias que, como veremos, no se desprenden en absoluto del mismo.

El uso al respecto de expresiones como "podría dar lugar a una interpretación" o la apelación al "sentido común, al respeto o al consenso" para cuestionar el segundo apartado del precepto controvertido no parecen alegaciones excesivamente convincentes como para apreciar el carácter *ultra vires* del artículo 171.3 del Reglamento General.

4.2 En relación con la primera cuestión (el adjetivo "inmediata") no entendemos necesario realizar especiales esfuerzos hermenéuticos para concluir que la expresión " *que no deban hallarse a disposición inmediata de la Administración* " no va referida a los documentos que el obligado no tenga la obligación de presentar, sino a los documentos que la ley obliga a poner a disposición de la Administración con ocasión de una inspección (autoliquidaciones, contabilidad, facturas), de suerte que, como señala con acierto el abogado del Estado, la novedad -de existir- se referiría a la documentación que no está a disposición inmediata (distinta a aquella, que está legalmente prevista), para la cual la norma prevé un plazo de entrega de diez días (o de cinco si hay reiteración de requerimientos no atendidos).

El propio demandante parece poco convencido de su argumentación cuando construye el motivo en una pura hipótesis (el precepto "podría dar lugar a una interpretación" dice), afirmando que el contribuyente -en esa posible interpretación *contra legem* - estaría obligado a aportar en plazos perentorios documentos que están en poder de otras Administraciones o en otras dependencias de la propia Administración tributaria.

No compartimos esa posible interpretación, ni siquiera a efectos dialécticos y, desde luego, una actuación de la Administración conforme a aquella tesis sería contraria a Derecho y susceptible de impugnación. Lo que se sigue del precepto es, con claridad, que solo la documentación que no deba legalmente hallarse a disposición directa e inmediata de la Administración deberá aportarse por el obligado tributario en los plazos previstos (sobre cuya extensión, por cierto, no formula objeción alguna el interesado).

4.3 No resulta acorde con el tenor del precepto la tesis defendida en relación con el tercer apartado del artículo 171.3 del Reglamento General, respecto del cual debe desde ahora afirmarse que dicha norma amplía, no restringe, los derechos del compareciente, en cuanto se le permite expresamente aportar documentación de manera presencial a pesar de ser un sujeto obligado a relacionarse electrónicamente con la Administración.

La circunstancia de que esa documentación "pueda ser admitida" por el órgano competente no supone - no puede suponer- una potestad libre o arbitraria del funcionario de que se trate para incorporar o no esa documentación; el precepto debe entenderse en el sentido de que dicho funcionario "deberá" incorporar la repetida documentación si ésta es legalmente apta, desde el punto de vista material, para incluirse en el procedimiento de comprobación e inspección; y "deberá" rechazarla si lo que se pretende aportar carece de esa aptitud.

Pero lo que no se sigue, desde luego, del párrafo cuestionado es que el órgano competente pueda rechazar la inclusión de esos documentos en el expediente por el hecho de que le sean entregados presencialmente, pues en tal caso lo que le ordena el precepto -siempre, insistimos, que los datos correspondientes sean idóneos para aquella inclusión- es que admita la entrega presencial, sin que la circunstancia de que el contribuyente esté obligado a relacionarse electrónicamente con la Administración constituya obstáculo alguno para esa admisión.

La pretensión de nulidad del artículo 171.3 del Reglamento debe, pues, ser rechazada.

TERCERO. La impugnación del artículo 184.2 del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos.

1. La modificación efectuada por el Real Decreto 1070/2017, de 29 de diciembre.

El artículo 184.2 -relativo a la ampliación del plazo de duración del procedimiento inspector- señalaba originalmente lo siguiente:

"1. En los términos previstos en este artículo se podrá acordar la ampliación del plazo de duración del procedimiento de inspección previsto en el artículo 150.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, cuando concurra, en relación con cualquiera de las obligaciones tributarias o periodos a los que se extienda el procedimiento, alguna de las circunstancias a que se refieren los apartados 1 y 4 del citado artículo. Dicho acuerdo afectará a la totalidad de las obligaciones tributarias y periodos a los que se extienda el procedimiento.

2. A efectos de lo dispuesto en el artículo 150.1.a) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, se entenderá que las actuaciones revisten especial complejidad en los siguientes supuestos (...):

Tras la modificación operada por el Real Decreto de 29 de diciembre de 2017, el precepto queda redactado así:

"1. El obligado tributario podrá solicitar antes de la apertura del trámite de audiencia uno o varios periodos a los que se refiere el apartado 4 del artículo 150 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, de un mínimo de 7 días naturales cada uno. Los periodos solicitados no podrán exceder en su conjunto de 60 días naturales para todo el procedimiento.

2. Para que la solicitud formulada pueda otorgarse serán necesarios los siguientes requisitos:

- a) Que se solicite directamente al órgano actuante con anterioridad a los siete días naturales previos al inicio del periodo al que se refiera la solicitud.
- b) Que se justifique la concurrencia de circunstancias que lo aconsejen.
- c) Que se aprecie que la concesión de la solicitud no puede perjudicar el desarrollo de las actuaciones.

En caso de no cumplirse los requisitos anteriores, el órgano actuante podrá denegar la solicitud.

La solicitud que cumpla los requisitos establecidos en el primer párrafo de este apartado se entenderá automáticamente concedida por el periodo solicitado, hasta el límite de los 60 días como máximo, con su presentación en plazo, salvo que se notifique de forma expresa la denegación antes de que se inicie el periodo solicitado. Se entenderá automáticamente denegada la solicitud de un periodo inferior a 7 días.

La notificación expresa de la concesión antes de que se inicie el periodo solicitado podrá establecer un plazo distinto al solicitado por el obligado tributario.

3. La realización de actuaciones con conocimiento formal del obligado tributario con posterioridad a la finalización del plazo máximo de duración del procedimiento tendrá efectos interruptivos de la prescripción respecto de la totalidad de las obligaciones tributarias y periodos a los que se refiera el procedimiento. Si la superación del plazo máximo se constata durante el procedimiento de inspección, esta circunstancia se le comunicará formalmente al obligado tributario indicándole las obligaciones y periodos por los que se continúa el procedimiento".

Según la Memoria de Análisis de Impacto Normativo, lo único que hace el precepto es adaptarse a la nueva regulación legal, pues en el nuevo artículo 150 de la Ley General Tributaria ya no hay supuestos de ampliación del plazo y ya no se regulan ni las "interrupciones justificadas", ni las "dilaciones no imputables a la Administración".

Recordemos lo que el precepto legal citado (artículo 150.4 de la Ley General Tributaria) establece ahora:

"4. El obligado tributario podrá solicitar antes de la apertura del trámite de audiencia, en los términos que reglamentariamente se establezcan, uno o varios periodos en los que la inspección no podrá efectuar actuaciones con el obligado tributario y quedará suspendido el plazo para atender los requerimientos efectuados al mismo. Dichos periodos no podrán exceder en su conjunto de 60 días naturales para todo el procedimiento y supondrán una extensión del plazo máximo de duración del mismo.

El órgano actuante podrá denegar la solicitud si no se encuentra suficientemente justificada o si se aprecia que puede perjudicar el desarrollo de las actuaciones. La denegación no podrá ser objeto de recurso o reclamación económico-administrativa".

2. El criterio de la parte demandante.

El recurrente no cuestiona la fijación de un plazo mínimo de siete días naturales, porque le parece razonable. Pero sí otros dos extremos del reglamento, concretamente:

a) La necesidad de pedir la ampliación "directamente al órgano actuante *con anterioridad a los siete días naturales previos al inicio del periodo al que se refiera la solicitud*".

Esta redacción, a juicio del actor, corta la posibilidad de que el contribuyente remita la petición a través de otros medios idóneos (otro registro público, el servicio de Correos) y, además, no se entiende por qué debe realizarse la petición siete días naturales antes del período al que se refiere la solicitud.

Una exigencia de tal calado -siempre según el demandante- va en contra de la praxis habitual de los procedimientos inquisitivos porque con tan breve plazo no podrán acometerse diversos supuestos de fuerza mayor que pueden producirse en la práctica.

b) La posibilidad -sin necesidad de motivación- de que al notificar la concesión se establezca un *plazo distinto al solicitado por el obligado tributario*.

Para la parte actora, esa falta de motivación no solo puede dar lugar a decisiones arbitrarias o desproporcionadas, sino que carece de la oportuna y necesaria habilitación legal.

3. La oposición del abogado del Estado.

En relación con el primer supuesto, sostiene el representante de la Administración que la previsión es razonable para dar tiempo al órgano competente a resolver sobre si accede o no a la solicitud pues, sin ese plazo, "sería imposible examinar, motivar y comunicar las posibles denegaciones".

Y en cuanto a la segunda cuestión, señala el abogado del Estado que la ausencia de previsión reglamentaria respecto de la motivación no implica que la decisión pueda ser inmotivada o que la norma haya exonerado de justificación al órgano competente, pues todos los actos que limitan derechos y los discrecionales deben, legalmente, motivarse.

4. La decisión de la Sala.

4.1 Ciertamente, el plazo de siete días naturales recogido en el artículo 184.2 del Reglamento General, impugnado por la AEDAF, no se encuentra recogido en la norma legal habilitante (el artículo 150.4 de la Ley General Tributaria).

Recordemos que el precepto legal (i) se limita a reconocer al obligado tributario el derecho a solicitar -antes de la apertura del trámite de audiencia- uno o varios periodos en los que la inspección no podrá efectuar actuaciones con el contribuyente y en el quedará suspendido el plazo para atender los requerimientos efectuados al mismo y (ii) recoge que dichos periodos no podrán exceder en su conjunto de 60 días naturales para todo el procedimiento y supondrán una extensión del plazo máximo de duración del mismo.

Sin embargo, el propio artículo 150.4 de la Ley General Tributaria establece expresamente que esa posibilidad de solicitar "días de cortesía" (por utilizar la terminología del recurrente) se efectuará "en los términos que reglamentariamente se establezcan", lo que pone de manifiesto -sin duda- que el legislador ha concedido un cierto margen de libertad al reglamento para establecer la forma en que habrán de tramitarse esas peticiones.

La impugnación del recurrente en este punto carece, ciertamente, de consistencia. Nuevamente analiza la legalidad del precepto desde una perspectiva puramente hipotética, apelando a una eventual "mala utilización en la praxis" de la Inspección, a cuyo albur se dejarían las eventuales circunstancias de fuerza mayor que podrían hacer inviable el ejercicio de los derechos.

No se ofrece en la demanda, en efecto, dato alguno del que pueda inferirse que exista el exceso reglamentario aducido por el solo hecho de establecer un plazo (razonable) para que la Inspección analice la petición y pueda contestar motivadamente a la misma.

La escasa (e hipotética) argumentación del demandante sobre la "praxis habitual de los procedimientos inquisitivos" o sobre el eventual "diagnóstico de una enfermedad que requiera una operación inminente poco antes de una comparecencia" no permite, desde luego, acoger el motivo, aunque sí debe tenerse en cuenta que los supuestos de fuerza mayor deberán necesariamente ser abordados en los procedimientos administrativos en los términos que el supuesto requiera, so pena de afectar -si arbitrariamente se desconocen esos hechos- a la validez de las actuaciones realizadas.

4.2 Y en cuanto a la segunda cuestión que se suscita en relación con este precepto, basta con afirmar que cualquier decisión administrativa que afecte a los derechos e intereses legítimos de los ciudadanos debe estar motivada, sin que el hecho de que un precepto (legal o reglamentario) no aluda a esa necesidad de justificación signifique que la excluye o que permite al órgano competente prescindir de ella.

Para el actor, la no exigencia -por el reglamento- de que la concesión de un plazo de cortesía distinto al solicitado sea motivada "resulta desproporcionada y carente de habilitación legal", argumento que -como hemos dicho- no puede aceptarse en la medida en que no existe esa falta de exigencia (de motivación) que justificaría la nulidad de la disposición por la sola circunstancia de que ésta no se refiera a ella.

La pretensión de nulidad del artículo 184.2 del Reglamento debe, pues, ser rechazada.

CUARTO. La impugnación del nuevo artículo 197.bis del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de

las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos.

1. La modificación efectuada por el Real Decreto 1070/2017, de 29 de diciembre.

Bajo la rúbrica "actuaciones a seguir en caso de existencia de delito contra la Hacienda Pública", señala el nuevo artículo 197.bis lo siguiente:

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

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

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

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

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

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

2. El criterio de la parte demandante.

Para el recurrente, la posibilidad contemplada en el precepto de pasar el tanto de culpa incluso cuando ya hay liquidaciones tributarias o sanciones, puede provocar situaciones diacrónicas. Así:

a) Cabría que su aplicación altere liquidaciones firmes y, por tanto, solo revocables a través de los cauces legales.

b) Permitir que se aprecien indicios de delito cuando ya hay sanciones tributarias puede afectar al principio del *ne bis in idem*.

c) La redacción del precepto podría hacer que se alteraran liquidaciones o sanciones que ya han sido juzgadas en vía económico-administrativa.

En conclusión -siempre a criterio de la parte actora- el carácter ilimitado en el tiempo de la posibilidad de apreciar un delito fiscal por parte de la Administración tributaria carece de habilitación suficiente en los artículos 250 y siguientes de la Ley General Tributaria, pues en tales preceptos no se contempla la posibilidad de que, tras la finalización de un procedimiento sancionador, pueda apreciarse la existencia de indicios de delito.

3. La oposición del abogado del Estado.

En su escrito de contestación a la demanda, comienza el representante de la Administración del Estado por recordar a la parte actora que la potestad para apreciar la concurrencia de cualesquiera ilícitos penales descansa, única y exclusivamente, en los órganos de la jurisdicción penal, que deberán hacerlo con las limitaciones que se derivan del ordenamiento jurídico, entre las que se encuentra la prescripción, institución cuya existencia permite afirmar que "el único tiempo durante el cual es factible la denuncia y enjuiciamiento de los hechos constitutivos de los distintos ilícitos penales" es el plazo de prescripción correspondiente.

Añade a lo anterior el "deber de denuncia" que resulta de las facultades otorgadas por el ordenamiento jurídico a la Administración en relación con los delitos fiscales, no solo por su carácter de públicos y perseguibles de oficio, sino por su "especial potencialidad desestabilizadora de nuestro Estado de bienestar".

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

Se señala también en el escrito de contestación que la posibilidad prevista en el nuevo precepto (apreciar la existencia de delito una vez dictada una liquidación administrativa) estaba ya establecida en el artículo 32.2 del Real Decreto 2063/2004, de 15 de octubre (vigente hasta el 31 de diciembre de 2017) y que, en todo caso, el principio de prejudicialidad penal y la preferencia de la jurisdicción penal permiten otorgar cobertura legal al precepto.

Por último, no existe, a juicio del abogado del Estado, vulneración del principio del *non bis in idem*, dada la autonomía del procedimiento penal y de las actuaciones administrativas de comprobación, habida cuenta el principio de prevalencia penal, del que se deriva que si la Administración ha errado al enjuiciar unos hechos, ello no puede impedir una posterior sanción penal.

4. La decisión de la Sala.

4.1. Vaya por delante que el precepto que corresponde ahora analizar dista mucho de ser claro y que, además, incurre en unos defectos de redacción impropios de un instrumento normativo de este calado.

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

Dice inmediatamente después que "en estos casos" (aparentemente, por tanto, también cuando se haya dictado liquidación o impuesto sanción) "las *propuestas* de liquidación y de sanción quedarán sin efecto".

Y termina el precepto señalando que se suspenderá la ejecución "de las liquidaciones y sanciones ya impuestas".

Parece que lo que se ha querido decir -con esa deficiente técnica- es que cuando se aprecia por la Administración indicios de delito *y no hay liquidación y sanción*, aunque sí una *propuesta* en tal sentido, ésta quedará sin efecto. Y, por el contrario, cuando -al constatare aquellos indicios- *ya se haya dictado liquidación o impuesto sanción*, se suspenderá la ejecución de éstas.

4.2 Sea como fuere, señala el abogado del Estado, en un encomiable esfuerzo argumentativo, que la posibilidad de la Administración de apreciar indicios de delito fiscal y de pasar el tanto de culpa correspondiente *en cualquier momento* (incluso tras dictarse los actos administrativos de liquidación y sanción) tiene perfecto acomodo en nuestro ordenamiento jurídico y que -además- era ya posible con el artículo 32.2 del Real Decreto 2063/2004, de 15 de octubre.

Sin embargo, la lectura detallada del Título VI de la Ley General Tributaria ("actuaciones y procedimientos de aplicación de los tributos en supuestos de delito contra la Hacienda Pública") pone de manifiesto que nunca estuvo en la mente del legislador una potestad como la que -ahora- reconoce a la Administración el artículo 197.bis del Real Decreto 1065/2007 tras la modificación operada en diciembre de 2017.

4.3. Los preceptos contenidos en aquel Título parten, siempre, de un mismo presupuesto: la apreciación de la posible existencia de delito contra la Hacienda Pública -y la consiguiente obligación de pasar el tanto de culpa al juez penal o remitir lo actuado al Fiscal- tiene lugar *durante* la tramitación del procedimiento de comprobación correspondiente, *antes* de haberse dictado la liquidación tributaria y, por supuesto, *al margen* de cualquier procedimiento sancionador, pues éste (i) o no podrá iniciarse o continuarse, (ii) o se entenderá concluido al pasar el tanto de culpa o remitir el expediente al Ministerio Fiscal (artículo 250.2 de la Ley General Tributaria).

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

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

4.4. Existen, incluso, supuestos -legalmente previstos- en los que no cabe dictar liquidación cuando se ha apreciado la posible existencia de delito, concretamente en los tres casos contemplados en el artículo 251.1 de la Ley General Tributaria, cuya concurrencia obliga a la Administración a abstenerse de iniciar o, en su caso, continuar el procedimiento administrativo correspondiente y determina la conclusión del eventual procedimiento sancionador iniciado.

4.5. El supuesto contemplado en el artículo 197.bis del Reglamento General no está, desde luego, previsto en la regulación que de las actuaciones y procedimientos de aplicación de los tributos en supuestos de delito contra la Hacienda Pública efectúa la Ley General Tributaria.

Ni siquiera puede entenderse -anticipamos desde este mismo momento- que la posibilidad legal de dictar una liquidación de los elementos de la obligación tributaria vinculados al delito fiscal dé cobertura a un precepto como el ahora impugnado en el que se autoriza a la Administración a pasar el tanto de culpa a la autoridad judicial o remitir las actuaciones al Fiscal "en cualquier momento", esto es, también cuando se ha dictado liquidación administrativa o sanción tributaria.

4.6. La previsión contenida en el repetido artículo 197.bis no es ya solo, a nuestro juicio, que carezca de habilitación legal suficiente, sino que se opone de manera radical a los preceptos legales que disciplinan la forma en que debe conducirse la Administración Tributaria cuando aprecia que un contribuyente ha podido cometer un delito contra la Hacienda Pública.

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

Ha de notarse al respecto que la previsión reglamentaria según la cual -en estos casos- "se suspenderá la ejecución de las liquidaciones y sanciones ya impuestas" resulta también contradictoria con la previsión legal contenida en los artículos 250 y 251 de la Ley General Tributaria, pues éstos no solo impiden sancionar cuando se ha remitido al juez penal el procedimiento (sea o no posible dictar una liquidación), sino que imponen a la Administración el deber de abstenerse de incoar un procedimiento sancionador sobre esos hechos o, incluso, "el archivo" del procedimiento sancionador eventualmente iniciado.

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

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

Es evidente que la dicción literal del precepto analizado -y la tesis del abogado del Estado según la cual el único límite para la Administración en estos casos es la prescripción del delito- podrían conducir a alterar de manera sustancial el régimen legal de revisión de los actos tributarios introduciendo -por vía reglamentaria- un cauce para modificar o anular tales actos distinto por completo al previsto en los preceptos legales que resultan de aplicación.

4.8. Este carácter *contra legem* sería suficiente para anular la norma reglamentaria en estudio, pues -insistimos- no hay un solo precepto legal que contemple (no ya expresa, sino ni siquiera tácitamente) una potestad como la conferida a la Administración en el artículo 197.bis.2 del Reglamento General.

Pero es que, además, entendemos también que una regulación como la contenida en la norma reglamentaria impugnada compromete seriamente los principios de confianza legítima y prohibición del *ne bis in idem*.

El primero de esos principios no saldría demasiado bien parado en un caso como el que nos ocupa: el contribuyente ha visto -con su intervención como interesado- cómo la Administración ha tramitado un procedimiento de comprobación de su situación tributaria, cómo ha liquidado la deuda tributaria practicando los ajustes correspondientes y, eventualmente, cómo le ha impuesto una sanción administrativa, todo ello sin apreciar la existencia de reproche penal alguno en el cumplimiento (o incumplimiento) de sus obligaciones fiscales. Sin embargo, ese mismo contribuyente solo podrá eludir la apertura de un procedimiento penal -que podrá instarse libremente por la Hacienda Pública- cuando transcurra el plazo de prescripción del delito fiscal, pues hasta ese momento la Administración tendría el "deber de denunciar" al que el abogado del Estado se refiere con insistencia en su escrito de contestación a la demanda.

Mayores problemas plantea el precepto desde la perspectiva del *ne bis in idem*: la norma reglamentaria permite que un mismo comportamiento sea juzgado en sede penal *después* de haberlo sido en sede administrativa, con la sola salvedad de que la ejecución de la sanción quedará en suspenso.

Quedan entonces en el aire tres preguntas: la primera, si cabría aplicar un precepto como este en los casos en que la sanción ya se hubiera ejecutado. La segunda, qué mecanismos arbitra el ordenamiento jurídico para anular y dejar sin efecto una sanción eventualmente firme en el caso de que el juez penal aprecie en sentencia la existencia de delito. La tercera, si -por más que el procedimiento penal sea preferente- cabría iniciar un procedimiento de esa clase cuando existe una sanción administrativa firme en la que el órgano competente ha apreciado la comisión de una infracción tributaria por los mismos hechos que serían juzgados en sede penal.

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

QUINTO. Las razones expuestas determinan la estimación parcial del recurso, lo que implica -a tenor del artículo 139.1 de la Ley Jurisdiccional- la improcedencia de la imposición de costas.

FALLO

Por todo lo expuesto, en nombre del Rey y por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido:

Primero. Estimamos parcialmente el recurso contencioso administrativo interpuesto por la procuradora de los tribunales doña Silvia Vázquez Senín, en nombre y representación de la ASOCIACIÓN ESPAÑOLA DE ASESORES FISCALES, contra el Real Decreto 1070/2017, de 29 de diciembre, por el que se modifican el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, y el Real Decreto 1676/2009, de 13 de noviembre, por el que se regula el Consejo para la Defensa del Contribuyente.

Segundo. Anulamos el número 2 del artículo 197.bis del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio en cuanto permite que la Administración Tributaria pase el tanto de culpa a la jurisdicción competente o al Fiscal cuando aprecie indicios de delito en los casos en que se hubiera dictado liquidación administrativa o, incluso, impuesto sanción.

Tercero. Desestimamos los restantes motivos de impugnación contenidos en la demanda.

Cuarto. No hacemos expresa imposición de las costas procesales causadas.

Procedase a dar cumplimiento a la previsión contenida en el apartado 2 del artículo 107 de la Ley de esta Jurisdicción, a cuyo efecto líbrese el oficio correspondiente al Boletín Oficial del Estado una vez sea firme esta sentencia.

Notifíquese esta resolución a las partes e insértese en la colección legislativa.

Así se acuerda y firma.

D. Nicolas Maurandi Guillen D. Jose Diaz Delgado

D. Angel Aguillo Aviles D. Jose Antonio Montero Fernandez

D. Jesus Cudero Blas D. Rafael Toledano Cantero

D. Dimitry Berberoff Ayuda D. Isaac Merino Jara

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

VOTO PARTICULAR

VOTO PARTICULAR QUE FORMULAN LOS MAGISTRADO DON Nicolas Maurandi Guillen Y D. Rafael Toledano Cantero EN LA SENTENCIA DICTADA EN EL RECURSO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO 1/85/2018.

Disentimos del pronunciamiento segundo del fallo de la sentencia mayoritaria, en lo que decide sobre la anulación del artículo 197 bis del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las actuaciones comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio [Rto-Gral/GIT].

Dicho artículo 197.bis fue introducido en la modificación llevada a cabo por el Real Decreto 1070/2017, de 29 de diciembre); y, con carácter previo, debe dejarse constancia de que el contenido de este precepto reglamentario anulado era este:

" Artículo 197 bis. Actuaciones a seguir en caso de existencia de indicios de delito contra la Hacienda Pública.

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

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

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

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

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

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

Las razones de nuestra discrepancia se apoyan en las ideas y razones que seguidamente se exponen.

1. Unas consideraciones previas sobre la defectuosa técnica normativa que exterioriza tanto ese polémico artículo 197 bis del Rto-Gral/GIT, como el Título VI de la propia Ley General Tributaria (LGT 2003).

Coincidimos con la sentencia mayoritaria en los defectos de técnica normativa que atribuye al texto de ese artículo 197.bis, y nos remitimos a lo que sobre esta concreta cuestión la sentencia declara.

Añadimos que el título VI la LGT también es técnicamente perfectible, porque únicamente se ocupa de los indicios delictivos advertidos por la Administración tributaria cuando todavía no se ha practicado liquidación, y no hace referencia a la hipótesis de que esos indicios sean constatados con posterioridad a la liquidación ya practicada.

Pero creemos que este silencio de la LGT, por todo lo que seguidamente exponemos, no impide a la Administración tributaria, en los casos de liquidación ya practicada, comunicar esos indicios a la justicia penal o al Ministerio Fiscal; y en esto radica nuestra esencial discrepancia con la sentencia mayoritaria.

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

La cláusula constitucional de *Estado Social* encarna uno de los elementos configuradores del modelo de convivencia política que es asumido por nuestra Carta Magna en su primer precepto.

Un modelo que supone la superación del antiguo Estado abstencionista, limitado prácticamente a la tutela de los derechos y libertades individuales y al mantenimiento de esa paz material u orden externo de convivencia que expresaba la vieja fórmula de orden público; y se traduce (ese modelo) en la asunción, por parte del poder público, de unas metas de protección social y económica y de igualdad .

Y ha de subrayarse también que la Constitución no se limita a proclamar en términos abstractos o retóricos este modelo de convivencia, sino que lo dota de contenido.

Veamos como lo hace

· Su primera y esencial concreción está en el enérgico mandato de actuación pública hacia la igualdad que efectúa el artículo 9.2 CE :

"2. Corresponde a los poderes públicos promover las condiciones para que la libertad y la igualdad del individuo y de los grupos en que se integra sean reales y efectivas; remover los obstáculos que impidan o dificulten su plenitud y facilitar la participación de todos los ciudadanos en la vida política, económica, cultural y social. "

·El desarrollo más detallado del modelo de *Estado social* se encuentra en los *principios rectores de la política social y económica* enunciados y definidos en el Capítulo Tercero del Título I (artículos 39 y siguientes) del texto constitucional; unos principios que singularizan las metas de protección personal y económica que ha de perseguir ese *Estado social* afirmado en el artículo 1; y lo hacen en línea con estos explícitos designios del preámbulo constitucional:

"La Nación española, deseando establecer la justicia, la libertad y la seguridad y promover el bien de cuantos la integran, en uso de su soberanía, proclama su voluntad de: (...)

Promover el progreso de la cultura y de la economía para asegurar a todos una digna calidad de vida.

· Y no puede dejarse de señalar la función que el artículo 53.3 CE asigna a tales "*principios rectores de política social y económica*"; una función que consiste en constituir, entre otras cosas, un obligado patrón hermenéutico de la práctica jurisdiccional. Así resulta de esta declaración contenida en dicho precepto:

"3. El reconocimiento, el respeto y la protección de los principios reconocidos en el Capítulo tercero **informarán la legislación positiva, la práctica judicial y la actuación de los poderes públicos** . Sólo podrán ser alegados ante la Jurisdicción ordinaria de acuerdo con lo que dispongan las leyes que los desarrollen."

Todo lo que antecede autoriza a sentar estas dos primeras conclusiones.

- Que el *Estado social* es la esencial justificación que ofrece el constituyente para el deber de todos a contribuir al sostenimiento de los gastos públicos que se establece en el artículo 31 CE .

- Y que ese valor hermenéutico atribuido por el artículo 53.3 CE a la consecución de sus metas de política social y económica obliga a cohonestar, en un adecuado y razonable equilibrio, las garantías sustantivas y procedimentales que asisten al contribuyente con el designio de eficacia de la actuación de la Administración tributaria que resulta del artículo 103.1 CE .

Lo anterior conlleva también que las reglas de persecución de los delitos contra la Hacienda Pública fiscal no deben ser nunca inferiores a las generales que rigen en los otros delitos públicos; lo que tiene que acarrear que el conocimiento de los indicios delictivos por la Administración tributaria en cualquier momento anterior a la prescripción del delito, exista o no liquidación ya aprobada, no releva a dicha Administración de la obligación de trasladar esos indicios al juez penal o al Ministerio Fiscal en los términos generales establecidos para cualquier delito público por la Ley de Enjuiciamiento Criminal.

3.- Los dos sistemas de procedibilidad para el delito fiscal que se han sucedido en el Derecho español: el de prejudicialidad administrativa; y el actual que, en caso de defraudación constitutiva de delito, atribuye la liquidación al juez penal.

Hubo un inicial sistema de prejudicialidad administrativa o tributaria, que fue el que introdujo la Ley 50/1977, de 14 de noviembre, de Medidas Urgentes de Reforma Fiscal (artículo 37). Su característica era condicionar la comunicación al Ministerio Fiscal a que fueran firmes las actuaciones administrativas y, en su caso, hubiera recaído resolución del Tribunal Económico Administrativo Central.

La Ley Orgánica 2/1985, de 29 de abril, de reforma del Código Penal en materia de Delitos contra la Hacienda Pública, se propuso eliminar esa barrera prejudicial (así lo decía su preámbulo), y lo hizo derogando expresamente el precepto que la establecía (el mencionado artículo 37 de la Ley 50/1977).

Este es el sistema que aparece en el artículo 305 del vigente Código Penal de 1995 . También lo reitera la nueva Ley General Tributaria en su título VI (artículos 250 al 259); y en la misma línea se mueve, dedicándole dos de sus preceptos (los artículos 32 y 33), el Reglamento General del Régimen Sancionador Tributario (aprobado por Real Decreto 2063/2004, de 15 de octubre).

La consecuencia de este cambio de sistema no sólo fue la desaparición de ese obstáculo procedimental administrativo. También desplazó hacia los órganos jurisdiccionales penales la actuación de liquidación tributaria que resulta necesaria para el cálculo de la cifra que determina el delito.

Este apoderamiento para la liquidación tributaria de la justicia penal es total cuando, por existir indicios de delito contra la Hacienda Pública, su labor de enjuiciamiento resulte obligada; y no puede verse obstaculizada por una previa liquidación administrativa.

Esta anterior liquidación administrativa, como las sanciones de esta naturaleza ya impuestas, podrán hacerlas valer los interesados en el proceso penal; para que el órgano jurisdiccional las tome en consideración, tanto a fin de salvaguardar la garantía constitucional " *non bis in idem*" en su pronunciamiento de condena penal, como para la determinación del contenido de la responsabilidad civil que acompañe a ese castigo penal.

4.- La atención de la seguridad jurídica en el ámbito de los incumplimientos tributarios con trascendencia penal la cubre la institución de la prescripción del delito.

La prescripción del delito se configura como una causa de extinción de la responsabilidad criminal; y conlleva establecer un concreto periodo temporal para la persecución del delito, transcurrido el cual el ejercicio de la acción penal ya no es legalmente viable (su regulación actual se encuentra en los artículos 130 a 132 del Código Penal).

Su significación en orden al principio de seguridad jurídica (artículo 9.3 CE), expuesta de manera concisa en su contenido más esencial, se traduce en lo siguiente: mientras no haya vencido el plazo de prescripción legalmente establecido para un delito, cualquier ciudadano sabe, sin ningún género de dudas, que se puede dirigir contra él la acción penal y, por tal razón, su ejercicio dentro de ese lapso temporal no puede ser calificado de sorpresivo.

Y esto, que está establecido con carácter general en el Código Penal para todo delito sin salvedad alguna, debe operar con el mismo alcance también en el delito contra la Hacienda Pública.

5.- La obligación de comunicación de los indicios criminales referidos a delitos públicos la impone y regula la Ley de Enjuiciamiento Criminal (LECR.), sin establecer tampoco salvedades o especialidades para determinados delitos de esa naturaleza; ni, más particularmente, para los delitos contra la Hacienda Pública.

Así resulta de la regulación contenida en los artículos 259 y siguientes del mencionado texto legal, cuyo artículo 262 impone esa obligación, específicamente, a:

"Los que por razón de su cargo, profesiones u oficio tuvieran noticia de algún delito público (...)" .

6.- La regulación contenida en los artículos 250 y siguientes de la Ley General Tributaria de 2003 (LGT 2003) no altera el plazo de prescripción del Código Penal, como tampoco la regulación de la LECR sobre la obligación de comunicación de los indicios criminales referidos a delitos públicos.

Lo pretendido por los artículos 250 y siguientes contenidos en el Título VI de la LGT 2003 es que la tramitación de un proceso penal, dirigido a decidir si los incumplimientos de un contribuyente revisten los caracteres de delito contra la Hacienda Pública, no deben impedir a la Administración tributaria, cuando todavía no haya tenido lugar la liquidación tributaria, practicar la liquidación correspondiente a los elementos de la obligación tributaria vinculados con el posible delito.

Y se regula esa posibilidad estableciendo, también, que esa liquidación se ajustará, si se dicta sentencia penal condenatoria, a lo que se determine finalmente en el proceso penal en relación con la existencia y cuantía de la liquidación (artículo 257.1 LGT 2003).

Debiéndose señalar que dichos preceptos son coherentes con lo dispuesto en el artículo 305.5 Código penal , que también dispone:

"(...) Y la liquidación que en su caso derive de aquellos conceptos y cuantías que en su caso deriven que se encuentren vinculados con el posible delito contra la Hacienda Pública seguirá la tramitación que al efecto establezca la normativa tributaria, sin perjuicio de que finalmente se ajuste a lo que se decida en el proceso penal.

La existencia de proceso penal por delito contra la Hacienda Pública no paralizará la acción de cobro de la deuda tributaria (...) salvo que el Juez, de oficio o a instancia de parte, hubiere acordado la suspensión de las actuaciones de ejecución (...)"

Pero lo anterior no significa que, de ser apreciados por la Administración tributaria indicios de delito contra la Hacienda Pública con posterioridad a la liquidación tributaria ya practicada, no exista la obligación de denunciar la noticia de esos indicios de conformidad con lo establecido en la LECR.

Debe insistirse, a este respecto, en que el citado texto legal procesal penal no establece salvedades para determinadas manifestaciones o modalidades de delitos públicos y tampoco ha sido derogado por la LGT 2003.

Todo cual es acorde con nuestro sistema penal que, en lo que se refiere a la persecución de los delitos públicos, se rige por el principio de legalidad y no por el de oportunidad.

7.- El nuevo artículo 197 del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las actuaciones comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos (Rto-Gral/GIT) no carece de cobertura en una norma legal; y tampoco es contrario a la LGT 2003.

La prescripción del apartado 2 de ese artículo 199 bis (Rto-Gral/GIT), de que la Administración pueda apreciar indicios de delito "*en cualquier momento*" (y pasar el tanto de culpa al juez o remitir el expediente al Ministerio Fiscal), es coherente y conforme con la regulación de la LECR que se ha venido mencionando.

La suspensión dispuesta en ese precepto reglamentario de las liquidaciones y sanciones practicadas o impuestas por la Administración pública viene determinada por todo lo siguiente:

- la preferencia que en materia de defraudación tributaria corresponde a la jurisdicción penal;
- la competencia que esa jurisdicción tiene atribuida para decidir la existencia o no de defraudación y la cuantía de ésta; y
- la consiguiente necesidad de estar a lo que esa jurisdicción haya resuelto y, por ello, la obligación de ajustar a la decisión penal final la previa liquidación tributaria que pudiera haber practicado la Administración.

Esa suspensión es también coherente con el mandato constitucional "*non bis in ídem* " que comprende la garantía proclamada en el artículo 25 CE (que, como se ha dicho, podrá hacerse valer ante el juez penal para que este, en su condena, adopte la decisión que estime necesaria para su salvaguarda).

8.- Las consecuencias de difícil justificación jurídica que pueden derivarse de la solución adoptada de que, una vez efectuada por la Administración una liquidación tributaria, esté ya para ella vedada la posibilidad de comunicar indicios delictivos que hayan llegado a su conocimiento.

La primera sería el contrasentido de que esos indicios, conocidos con posterioridad a una liquidación tributaria ya practicada, sí podrían ser denunciados por un particular, quien incluso podría ejercitar acción para su persecución y castigo; y no lo podrían ser por la Administración Tributaria.

Y esto es algo contradictorio con una elemental regla de racionalidad, regla esta, como doctrinalmente ha sido destacado, cuya observancia es el mandato normativo positivo de racionalidad que aflora de la constitucional interdicción de la arbitrariedad establecida en el artículo 9.3 de nuestra Carta Magna .

La segunda, en fin, sería la existencia en los delitos fiscales de unos obstáculos formales para su perseguibilidad y sanción que no existen en los demás delitos públicos. Algo de difícil comprensión desde el prisma que es la gravedad que presentan esos incumplimientos tributarios, por la dificultad que generan en cuanto al logro de las metas del Estado social constitucionalmente proclamado.

9.-La estimación del recurso que decide la sentencia mayoritaria parte de una interpretación fragmentada del ordenamiento jurídico, en particular de las características de la regulación del delito fiscal y la regularización fiscal como elemento del tipo penal, y de su relación con las potestades tributarias de la Administración.

También olvida la preeminencia que corresponde a la potestad jurisdiccional penal sobre las potestades de la Administración tributaria, en los supuestos de delito fiscal.

Así ha de señalarse como complemento y desarrollo más detallado de todo lo que con anterioridad ha sido expuesto.

En definitiva, la sentencia mayoritaria interpreta de forma aislada lo previsto en la Ley General Tributaria respecto a las relaciones entre liquidaciones vinculadas y no vinculadas con el delito fiscal, sin conectar sus previsiones con el resto del ordenamiento jurídico, y en particular con la regulación del delito fiscal en el Código Penal. Y con ignorancia, así mismo, del deber que pesa sobre las Administraciones públicas, también la tributaria, de denunciar los delitos de los que pudieran tener conocimiento con ocasión del ejercicio de sus funciones, regulado en el art. 262 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal .

En este sentido debe puntualizarse lo siguiente.

La sentencia mayoritaria se refiere en varios pasajes a la "modificación operada en diciembre de 2017" del art. 197 bis del Real Decreto 1605/2007 , por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos (RGGRIT) [así lo hace al final del apartado 4.2 del FD cuarto].

Pero olvida que este precepto, al igual que todos los artículos que conforman el Capítulo IV del Título V (art. 197 ter a 197 sexies) del citado texto reglamentario, fueron incorporados *ex novo* por el Real Decreto 1070/2017 , que en su apartado cuarenta y cinco señala que se introduce un nuevo capítulo IV del Título VI del Real Decreto 1065/2007 por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos.

Este capítulo IV del Título V tiene la rúbrica "Actuaciones en supuestos de delito contra la Hacienda Pública". Por tanto, se trata de una regulación acabada y mucho más exhaustiva que el mero contenido del art. 197 bis, que responde a la necesidad de desarrollar reglamentariamente los aspectos procedimentales de la aplicación del Título VI de la LGT . Así, la exposición de motivos expone:

" [...] Asimismo, es preciso adaptar el reglamento a la nueva tramitación administrativa del delito contra la Hacienda Pública que, **como regla general, permite la práctica de liquidación administrativa en el seno del procedimiento inspector** , la cual se ajustará al resultado del enjuiciamiento penal de la defraudación.

En este sentido, en primer lugar, se describen las distintas situaciones en que la Administración tributaria puede apreciar la existencia de indicios de delito teniendo en cuenta no sólo el órgano actuante sino también el momento procedimental en que dichos indicios pueden detectarse.

Asimismo, se desarrolla la tramitación a seguir cuando esos indicios de delito se aprecian en el curso de un procedimiento inspector, distinguiendo cuando no procede dictar liquidación y se suspende el procedimiento administrativo, y cuando procede dictar una liquidación vinculada a delito. La regulación reglamentaria se completa con la forma de cálculo de esta liquidación cuando por un mismo concepto impositivo y periodo existan elementos en los que se aprecie la existencia del ilícito penal y otros que no se vean afectados por

éste, y, por último, con los efectos derivados de la devolución del expediente por el Ministerio Fiscal o de las distintas resoluciones judiciales que se hayan podido dictar en el proceso penal. [...]"

La mera lectura de este apartado de la exposición de motivos, y más aún la del art. 197 quater, pone de manifiesto que la regla general para el autor del texto reglamentario es, como además se deduce sin esfuerzo del Título VI de la LGT, que la comunicación de los indicios de delito no se ve impedida por la práctica de una previa liquidación.

Además pone de manifiesto que, de no existir una liquidación que haya sido practicada con anterioridad a la noticia de los indicios delictivos que haya llegado a la Administración tributaria, el procedimiento ordinario y la regla general es precisamente que la Administración practique la liquidación antes de remitir los indicios al Ministerio Fiscal o al juez penal; y que son excepcionales los supuestos en los que no se practica la liquidación administrativa previa y se suspende el procedimiento.

En efecto, el art. 250 LGT, en que se apoya la sentencia mayoritaria para rechazar la conformidad a Derecho de la previsión reglamentaria anulada, dispone que

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

Salvo en los casos a que se refiere el artículo siguiente, procederá dictar liquidación de los elementos de la obligación tributaria objeto de comprobación, separando en liquidaciones diferentes aquellos que se encuentren vinculados con el posible delito contra la Hacienda Pública y aquellos que no se encuentren vinculados con el posible delito contra la Hacienda Pública. "

El siguiente artículo 251 se ocupa de aquellos supuestos excepcionales en que la Administración podrá abstenerse de práctica liquidación antes de pasar el tanto de culpa al Ministerio Fiscal o a la jurisdicción penal que es la competente. Dice así el art. 251.1

"[...] Cuando la Administración Tributaria aprecie indicios de delito contra la Hacienda Pública, pasará el tanto de culpa a la jurisdicción competente o remitirá el expediente al Ministerio Fiscal absteniéndose de practicar la liquidación a que se refiere el artículo 250.2 de esta Ley, en los siguientes supuestos:

- a) Cuando la tramitación de la liquidación administrativa pueda ocasionar la prescripción del delito con arreglo a los plazos previstos en el artículo 131 del Código Penal.
- b) Cuando de resultados de la investigación o comprobación, no pudiese determinarse con exactitud el importe de la liquidación o no hubiera sido posible atribuirle a un obligado tributario concreto.
- c) Cuando la liquidación administrativa pudiese perjudicar de cualquier forma la investigación o comprobación de la defraudación.

En los casos anteriormente señalados, junto al escrito de denuncia o de querrela presentado por la Administración Tributaria, se trasladará también el acuerdo motivado en el que se justifique la concurrencia de alguna de las circunstancias determinantes de la decisión administrativa de no proceder a dictar liquidación. [...]"

En definitiva, el esquema legal es muy claro, y en modo alguno cuestiona ni impide, sino que exige, salvo casos excepcionales, que la Administración dicte primero la liquidación tributaria, diversificando eventualmente los aspectos vinculados al delito y los no vinculados al mismo en dos liquidaciones distintas con regímenes de impugnación distintos (disposición adicional décima de la LJCA), y tan sólo una vez dictada la liquidación vinculada al delito procederá pasar el tanto de culpa al Ministerio Fiscal o a la Jurisdicción penal competente.

En los mismos términos se pronuncia el art. 305 del Código Penal, en su apartado

" [...] 5. Cuando la Administración Tributaria aprecie indicios de haberse cometido un delito contra la Hacienda Pública, podrá liquidar de forma separada, por una parte los conceptos y cuantías que no se encuentren vinculados con el posible delito contra la Hacienda Pública, y por otra, los que se encuentren vinculados con el posible delito contra la Hacienda Pública.

La liquidación indicada en primer lugar en el párrafo anterior seguirá la tramitación ordinaria y se sujetará al régimen de recursos propios de toda liquidación tributaria. Y la liquidación que en su caso derive de aquellos conceptos y cuantías que se encuentren vinculados con el posible delito contra la Hacienda Pública seguirá la tramitación que al efecto establezca la normativa tributaria, sin perjuicio de que finalmente se ajuste a lo que se decida en el proceso penal. "

La claridad de este esquema legal que introduce el Título VI LGT y el art. 305 del Código Penal es indiscutible, y de hecho la sentencia mayoritaria no rechaza que la liquidación previa a pasar el tanto de culpa es la regla.

Por tanto, el art. 197 bis.2 no dice nada que contradiga el Título VI de la LGT, pues lo que este precepto contempla es la hipótesis de que los indicios delictivos hayan sido conocidos por la Administración tributaria cuando ya existía una liquidación que había sido practicada con anterioridad; y prevé para esta específica situación la suspensión de la misma a resultas de lo que pueda ser decidido en la eventual sentencia penal.

En este punto, la sentencia mayoritaria deriva la cuestión hacia la mención a que también se podrá pasar el tanto de culpa cuando se hubiere dictado resolución sancionadora, lo que considera inadmisibles por contrario al principio non bis in ídem y vulnerador de la seguridad jurídica y confianza legítima.

Luego nos referiremos a esta previsión para exponer por qué no hay lesión alguna al principio non bis in ídem, a tenor de la doctrina del Tribunal Constitucional que declara la primacía de la jurisdicción penal y la absorción por la pena de la eventual sanción administrativa impuesta (deduciendo ésta última del monto de la pena).

Lo que ahora interesa señalar, en lo concerniente a la liquidación previa a pasar el tanto de culpa, es que no se puede compartir la afirmación de la sentencia mayoritaria (ver su apartado 4.3 del FD cuarto) de que el art. 250 LGT "permite dictar en estos casos liquidación [...]", cuando lo cierto es que la hace obligatoria como regla general, y solo permite la excepción de no liquidar previamente en los casos del art. 251 LGT.

Por otra parte, hay que puntualizar que la sentencia mayoritaria olvida que esta liquidación previa a pasar el tanto de culpa por delito fiscal, que es la regla general, no sólo puede producirse en el ámbito de un procedimiento de gestión, comprobación o inspección en el que ya se adviertan los indicios de delito (lo que desde luego no evita ni impide como regla general dictar la liquidación), sino que también se pueden dar casos en que el conocimiento de los indicios de delito fiscal sean posteriores, bien porque no haya sido apreciado debidamente en el curso de las actuaciones, bien porque se conozca posteriormente a las mismas, con ocasión de otras actuaciones.

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

10.- La interpretación de la sentencia mayoritaria supone un cuestionamiento práctico de la efectiva persecución del delito fiscal que carece de fundamento.

Esta es una última perspectiva que debe ser puesta de manifiesto.

Si el conocimiento de los indicios de delito fiscal vendrá, en la mayoría por no decir la totalidad de los casos, por la vía de la actuación de gestión e inspección de la administración tributaria, y se sostiene, como hace la sentencia mayoritaria, que aún teniendo conocimiento de los indicios de delito fiscal, la Administración debe silenciar tales elementos y no comunicarlos a la Jurisdicción penal o al Ministerio Fiscal, por el hecho de haber existido una previa liquidación, se llega a la contradictoria conclusión de que se convierte a la previa liquidación tributaria, aunque no sea debida a una regularización voluntaria, en un óbice a la perseguibilidad del delito fiscal.

Y con ello se está desvirtuando, de facto, la esencia de la regularización voluntaria como elemento negativo de la conducta típica del delito fiscal.

A este respecto, conviene ahora recordar que la regularización voluntaria debe ser previa a cualquier actuación de comprobación o investigación tributaria de la conducta constitutiva de delito fiscal, según exige el art. 305.4 del CP, cuando dispone:

"4. Se considerará regularizada la situación tributaria cuando se haya procedido por el obligado tributario al completo reconocimiento y pago de la deuda tributaria, **antes** de que por la Administración Tributaria se le haya notificado el inicio de actuaciones de comprobación o investigación tendentes a la determinación de las deudas tributarias objeto de la regularización o, en el caso de que tales actuaciones no se hubieran producido, antes de que el Ministerio Fiscal, el Abogado del Estado o el representante procesal de la Administración autonómica, foral o local de que se trate, interponga querrela o denuncia contra aquél dirigida, o antes de que el Ministerio Fiscal o el Juez de Instrucción realicen actuaciones que le permitan tener conocimiento formal de la iniciación de diligencias".

De manera que una liquidación realizada por la Administración, si no ha sido como consecuencia de una regularización voluntaria que suponga el completo reconocimiento y pago de la totalidad de la deuda tributaria, no excluye el comportamiento típico, y no supone la inexistencia de delito fiscal.

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

Para concluir este apartado, debe mencionarse que la propia LJCA prevé la existencia de las liquidaciones previas a pasar el tanto de culpa a la Jurisdicción penal, cuando declara, en su disposición adicional décima , que tales liquidaciones no son actuaciones de las que conozca la jurisdicción contencioso-administrativa:

" [...] Disposición adicional décima. Delitos contra la Hacienda pública.

De conformidad con lo dispuesto en el artículo 3.a) de esta Ley, no corresponde al orden jurisdiccional contencioso-administrativo conocer de las pretensiones que se deduzcan respecto de las actuaciones tributarias vinculadas a delitos contra la Hacienda Pública que se dicten al amparo del Título VI de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, salvo lo previsto en los artículos 256 y 258.3 de la misma.

11.- No hay vulneración del principio non bis in ídem.

Finalmente, en cuanto a la argumentación de la sentencia mayoritaria de que se vulnera el principio non bis in ídem, bastará ahora con remitirse a la reiterada doctrina del Tribunal Constitucional que declara que dicho principio no se vulnera, ni en su aspecto sustantivo ni en el procedimental, cuando en el ulterior procedimiento penal, que en todo caso es preferente y preeminente, aunque sea posterior, se descuenta o minora del importe de la pena impuesta (en caso de sentencia condenatoria) el de la sanción administrativa impuesta previamente.

Doctrina constitucional que tampoco admite vulneración del principio de non bis in ídem en el aspecto procedimental por el sólo hecho de la duplicidad de procedimientos, debiendo estar a las características concretas del previo procedimiento sancionador administrativo.

En todo caso, el riesgo de una eventual vulneración del principio non bis in ídem debe ser apreciado, en todo caso, por la Jurisdicción penal, y no permite a la Administración silenciar los indicios de delito de que disponga, pues su obligación es la de comunicar los indicios de delito no perseguible tan solo a instancia de parte, conforme al art. 262 Ley de Enjuiciamiento Criminal y art. 95.3 LGT .

La lectura de la STC 334/2005 , reiterando la doctrina contenida en la anterior STC 2/2003 , es inequívoca acerca del alcance del principio non bis in ídem y la ausencia de lesión en esta hipótesis de sanción administrativa previa al procedimiento penal. Dice así la STC 334/2005 :

" [...] 2. En cuanto a la vulneración aducida del principio non bis in ídem, como una de las garantías inherentes al derecho a la legalidad sancionadora (art. 25.1 CE), el Pleno de este Tribunal ha destacado en la STC 2/2003, de 16 de enero , apartándose expresamente de la doctrina establecida en la SSTC 177/1999, de 11 de octubre , y 152/2001, de 2 de julio , que el núcleo esencial de la garantía material del non bis in ídem reside en impedir el exceso punitivo en cuanto sanción no prevista legalmente. De tal modo que no cabe apreciar una reiteración punitiva constitucionalmente proscrita cuando, aun partiéndose de la existencia de la imposición de una doble sanción en supuestos de identidad de sujeto, hecho y fundamento, en la ulterior resolución sancionadora se procede a descontar y evitar todos los efectos negativos anudados a la previa resolución sancionadora, ya que, desde la estricta dimensión material, el descontar dichos efectos provoca que en el caso concreto no concurra una sanción desproporcionada (FJ 6). Igualmente en la citada STC 2/2003 también hemos reiterado, desde la perspectiva procesal del principio non bis in ídem, que "la interdicción constitucional de apertura o reanudación de un procedimiento sancionador cuando se ha dictado una resolución sancionadora firme, no se extiende a cualesquiera procedimientos sancionadores, sino tan sólo respecto de aquéllos que, tanto en atención a las características del procedimiento -su grado de complejidad- como a las de la sanción que sea posible imponer en él -su naturaleza y magnitud- pueden equipararse a un proceso penal, a los efectos de entender que el sometido a un procedimiento sancionador de tales características se encuentra en una situación de sujeción al procedimiento tan gravosa como la de quien se halla sometido a un proceso penal" (FJ 8); de tal modo que, cuando la sencillez del procedimiento administrativo sancionador y de la propia infracción administrativa, y la naturaleza y entidad de las sanciones impuestas, impidan equiparar el expediente administrativo sancionador sustanciado a un proceso penal, no cabe apreciar la vulneración del derecho a no ser sometido a un nuevo procedimiento sancionador. "

Sin duda, como regla general, la Administración debe abstenerse de sancionar cuando aprecie indicios de delito fiscal, como resulta del art. 305 del Código Penal.

Pero una sanción administrativa no puede dejar impune y sin enjuiciamiento una conducta eventualmente constitutiva de delito fiscal, sin perjuicio de que será a la jurisdicción penal a la que corresponde adoptar las medidas y pronunciamientos para evitar, en tales casos, la vulneración del principio non bis in ídem.

Lo cual no releva ni excluye el deber de la Administración tributaria de comunicar los indicios de delito fiscal de que tenga conocimiento. Pues lo contrario supondría, como se ha dicho anteriormente, ampliar, en contradicción con el art. 305 del Código Penal, el alcance de la regularización voluntaria como elemento negativo del delito fiscal.

12.-Una puntualización final.

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

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

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

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

Todo ello para que el Juez penal o el Ministerio Fiscal depuren e insten la responsabilidad que pueda incumbir a los órganos administrativos por su dilación o pasividad en la comunicación de los indicios delictivos, o por las presiones que pudiesen haber sido efectuadas al abrigo de esa dilación o pasividad.

Dado en Madrid en la misma fecha de la sentencia de la que se disiente.

Nicolas Maurandi Guillen Rafael Toledano Cantero

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

VOTO PARTICULAR

VOTO PARTICULAR QUE FORMULA EL MAGISTRADO DON Jose Diaz Delgado A LA SENTENCIA DE LA SALA DE FECHA 25 DE SEPTIEMBRE DE 2019, RECAÍDA EN EL RECURSO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO 1/85/2018.

Con el máximo respeto a la sentencia mayoritaria, discrepo de la misma tan solo en lo referente a la desestimación de la impugnación del artículo 74.1.h) del Reglamento General de actuaciones administrativas y de los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, que se recoge en el fundamento jurídico primero de la sentencia, por los siguientes fundamentos jurídicos:

Primero. La sentencia en este punto, tras analizar los criterios del demandante y de la Abogacía del Estado, termina acogiendo la tesis de la Administración del Estado, la legalidad de la modificación reglamentaria en base a dos argumentos, por los siguientes fundamentos:

1.- La lógica de las cosas.

Acoge el criterio de la Administración que considera razonable incluir las multas penales entre los extremos que pueden impedir la emisión del certificado, porque ya estaban incluidas las sanciones tributarias, que la propia sentencia considera un concepto distinto de las multas penales, aunque próximo ontológicamente, en tanto son unas y otras manifestaciones del "ius puniendi" estatal.

Y recuerda la sentencia que la reforma del Código Penal, "para bien o para mal", "ha equiparado a estos efectos multa y responsabilidad civil, siendo así que el perjudicado en estos casos es la Administración Pública, que

resulta acreedora- de la responsabilidad civil en términos similares a la multa, que también se ingresa en las arcas públicas.

Sostiene la sentencia que "sea como fuere" -resulta indiscutible que el precepto legal que daría cobertura a la inclusión de las multas entre los extremos necesarios para obtener el certificado tiene su cobertura legal en la Disposición Adicional décima de la Ley General Tributaria , *"según la propia memoria de Impacto Normativo- y es el mismo que permitió -en la redacción originaria- incluir dicha responsabilidad civil entre las menciones a las que deba hacer referencia el certificado"*. *"En efecto: en su inicial redacción, la disposición adicional décima solo se refería a la responsabilidad civil, pero fue esa misma disposición la que permitió al reglamento -artículo 74.1.h) del Real 1065/2007, de 27 de julio, redacción original- incluir dicha responsabilidad civil entre los conceptos que debían incluirse en el certificado que el precepto regula "*.

" Dicho de otro modo, el mismo precepto de carácter puramente procedimental -por seguir la expresión del demandante- permitió al reglamento efectuar una regulación sustantiva -nuevamente a tenor de los términos utilizados en el escrito rector- en relación con la responsabilidad civil, cuya inclusión en el certificado por cierto, no es objetada por el recurrente".

A nuestro juicio no puede equipararse la responsabilidad civil a las multas penales, que son una pena, equiparable en este sentido a las demás previstas en el Código Penal, como las de privación de libertad; y que están sometidas, a una reserva legal estricta, tanto en su configuración, como en sus efectos, como pueden ser en su caso, los que se derivan de la inclusión en un certificado, que es requisito imprescindible, según admite la propia Administración demandada, para obtener determinados beneficios como subvenciones o abrir o cerrar la posibilidad de contratar con la Administración. Las multas, en tanto son penas, no presuponen una relación obligacional libremente asumida por las partes, sino una relación de potestad entre el poder que las impone coactivamente, como consecuencia de la conculcación de una norma, a la que la ley anuda su imposición, y el ciudadano que las soporta, esto es, una relación de potestad-sujeción.

Admitimos que tanto las penas como las sanciones administrativas son manifestaciones del "ius puniendi" del Estado y en este sentido tanto el Tribunal Constitucional como la jurisprudencia han ido aplicando a las segundas los principios y garantías de las primeras. Pero la diferencia entre unas y otras es esencial. Mientras las penas son impuestas exclusivamente por los jueces y tribunales a quienes la Constitución otorga la potestad de juzgar y ejecutar lo juzgado, en otras palabras, les otorga el monopolio de su imposición, las sanciones forman parte de la autotutela administrativa, se someten a un régimen jurídico distinto, y su ejecución es lógico que corresponda a la propia Administración que las ha impuesto.

Esa atribución constitucional a los jueces de ejecutar lo Juzgado hace que cualquier incidente que surja sobre el cumplimiento de las multas corresponda a los órganos judiciales, que no han sido desapoderados, ni podrían serlo, de su competencia y obligación. Pensemos por ejemplo en la subsistencia o no de antecedentes penales, en la existencia o no de una prescripción de las multas penales, etc, que en ningún caso podrían ser incluidas en un certificado emitido por la Administración, sin un previo pronunciamiento de los citados órganos jurisdiccionales.

Como la propia sentencia señala , en su inicial redacción. la disposición adicional décima de la Ley General Tributaria solo se refería a la responsabilidad civil, *" pero fue esa misma disposición la que permitió al reglamento - artículo 74.1.h) del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio , redacción original- incluir dicha responsabilidad civil entre los conceptos que debían incluirse en el certificado que el precepto regula "*, y la sentencia parece reprochar al recurrente la falta de impugnación en su momento de esa extensión reglamentaria.

Pero estamos ante una impugnación directa de una modificación reglamentaria que por necesidad ha de limitarse a su contenido estricto, ello sin perjuicio de que indirectamente, al aplicarse la redacción originaria del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio pudiera cuestionarse. Ni la falta de impugnación en su día de este Real Decreto impide la reacción directa del recurrente contra la impugnación de su modificación, con extensión además a otros supuestos distintos.

En consecuencia, a mi juicio, la lógica de las cosas no nos llevaría a la desestimación del recurso, sino a todo lo contrario. En cualquier caso, no estamos ante una discusión sobre la razonabilidad o no de que sea la propia Administración la que proceda a la ejecución de las multas penales, lo que podría ser discutible desde el punto de vista constitucional, sino si esta modificación que se introduce en el contenido del certificado ha de hacerse por una norma meramente reglamentaria o requiere una previsión legal, que la propia sentencia parece poner en cuestión.

2.- Acerca de la distinta regulación que el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio entre las sanciones tributarias y de las multas impuestas por sentencia penal.

Reconoce la sentencia que cuando el Reglamento regula las sanciones tributarias", solo las incluye como obstáculo para la emisión del certificado cuando estén "en período ejecutivo, y las excepciona expresamente cuando " *se encuentren aplazadas, fraccionadas o cuya ejecución estuviese suspendida*".

Sostiene sin embargo que " *aunque no haya una previsión idéntica al respecto en relación con las multas en el nuevo apartado h) del artículo 74, de la redacción del mismo se deduce que el régimen previsto en el reglamento es idéntico para las multas penales (necesidad de que se encuentren en período ejecutivo e inexistencia de fraccionamiento, aplazamiento o suspensión) que el previsto para las sanciones administrativas.*

Y es que, del precepto citado se desprende que no cabría negar la expedición del certificado cuando la multa penal haya sido objeto de fraccionamiento, aplazamiento o suspensión o cuando no se encuentre en vía ejecutiva.

Recordemos que los números 2 y 3 del artículo en estudio imponen al tribunal penal el deber de comunicar la firmeza de la sentencia a efectos de proceder a la exacción de la multa y solo permiten el inicio de la vía ejecutiva en los casos de fraccionamiento del pago de la multa cuando se incumplieran los términos del fraccionamiento".

Quiere ello decir, por tanto, que la regulación es sustancialmente idéntica a la que va referida a las sanciones sin que la circunstancia de no preverse la suspensión o el aplazamiento alteren aquella igualdad esencial: si la multa está suspendida o su pago está aplazado no solo no puede certificarse que dicha sanción punitiva "está pendiente" o que el afectado "no está al corriente de su pago", sino que, en puridad, no podrá la Administración iniciar el período ejecutivo -como sucede con el fraccionamiento- por la sencilla razón de que el órgano penal no podrá requerir a la Administración para que proceda a la exacción de una multa cuya ejecución está suspendida o aplazada".

Nada que oponer a esta interpretación integradora del precepto, salvo que es posible y aun probable que la petición de aplazamiento o suspensión sea posterior a la firmeza de la sentencia y al requerimiento por parte de los Tribunales de la ejecución de la multa, y son éstos, y no la Administración quien debe pronunciarse sobre tales incidentes.

Segundo. A mi juicio, el precepto legal que daría cobertura a la inclusión de las multas entre los extremos necesarios para obtener el certificado -la disposición adicional décima de la Ley General Tributaria, según la propia Memoria de Impacto Normativo- (i) no se refiere, ni regula, ni menciona tales certificados, (ii) solo alude a la multa penal para determinar su forma de exacción y (iii) carece por completo de naturaleza sustantiva en relación con aquellos certificados.

Tampoco es baladí, en mi opinión, que el artículo 74 del Reglamento General, cuando se refiere a las "sanciones tributarias", solo las incluye como obstáculo para obtener el certificado -apartado g)- cuando se encuentren "en período ejecutivo" y las excepciona expresamente cuando "se encuentren aplazadas, fraccionadas o cuya ejecución estuviese suspendida".

No hay, sin embargo, previsión similar al respecto en relación con las multas en el nuevo apartado h) del artículo 74, el impugnado en el presente proceso.

Aunque la Sala plantea la posibilidad de efectuar una interpretación integradora o flexible del artículo recurrido, en el sentido de entender -de igual modo que con las sanciones tributarias- que no cabría negar la expedición del certificado cuando la multa penal haya sido objeto de fraccionamiento, aplazamiento o suspensión, consideramos que el nuevo precepto, al incluir por vía reglamentaria un concepto no tributario entre los requisitos necesarios para obtener el certificado de encontrarse al corriente de las obligaciones tributarias, carece de habilitación suficiente pues no entendemos que sea tal una disposición adicional (la décima de la Ley General Tributaria) de carácter estrictamente procedimental, ajena por completo al certificado que acaba de mencionarse y a los extremos necesarios para su emisión, máxime cuando el reglamento ni siquiera ha limitado la relevancia de la multa pendiente en los casos de fraccionamiento, aplazamiento o suspensión, como sí hizo en su momento con las sanciones tributarias.

La imposición por vía reglamentaria de nuevos requisitos para, eventualmente, poder ejercer derechos legalmente reconocidos debe hacerse con sumo rigor y con la imprescindible conexión de la nueva exigencia con la norma jurídica habilitante, que necesariamente debe ser una ley formal.

La tesis del abogado del Estado -aunque sugerente- prescinde de ese rigor conceptual y busca esa habilitación o esa lógica que evitaría lo que llama "paradojas" en otros preceptos de nuestro ordenamiento jurídico, algunos conectados con el supuesto que nos ocupa (como la responsabilidad civil, obligación no tributaria que está en la norma reglamentaria desde el año 2007) y otros con una relación mucho más genérica e inconcreta (como la referencia a los artículos 34.1, 83 y 99.3 de la Ley General Tributaria).



La inclusión en el artículo 74.1.h) de las multas, carece a mi juicio de la necesaria habilitación legal, pues no es tal la mencionada por la Memoria de Análisis de Impacto normativo, lo que obliga a anular la reforma operada al respecto por el Real Decreto 1070/2007, de 29 de diciembre .

En consecuencia entiendo que la impugnación en este punto debió ser estimada y anulado el precepto impugnado y declarado contrario a derecho, dejándolo sin efecto.

Dado en Madrid en la misma fecha de la sentencia de la que se disiente.

Jose Diaz Delgado.

PUBLICACIÓN . Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Magistrado Ponente en la misma, Excmo. Sr. D. Jesus Cudero Blas estando celebrando audiencia pública la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo; certifico.

FONDO DOCUMENTAL CENDO