

Referencias Jurídicas CMS | Artículo de fondo

Tributario

Noviembre 2019

El Tribunal Supremo veta la apreciación de indicios de delito tras la liquidación tributaria o la sanción

Diego de Miguel y Juan José Zabala

La Sentencia del Tribunal Supremo nº1246/2019, de 25 de septiembre anula el art. 197 bis del RD 1065/2007, de 27 de julio por entender que no cuenta con habilitación legal, de modo que la potestad de dictar una liquidación de los elementos de la deuda tributaria vinculados al delito no ampara suficientemente la posibilidad de pasar tanto de culpa o remitir el expediente al Ministerio Fiscal en cualquier momento, incluso cuando ya se ha dictado la liquidación o se ha impuesto la sanción.

El art. 197 bis del RD 1065/2007, de 27 de julio, 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, en la redacción dada por el Real Decreto 1070/2017, de 29 de diciembre, establece, regulando las "actuaciones a seguir en caso de existencia de delito contra la Hacienda Pública", que:

"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”.

La Sentencia de la Sección Segunda de la Sala III del Tribunal Supremo nº1246/2019, de 25 de septiembre (RJ 2019,4045), resolviendo un recurso de casación interpuesto por la Asociación Española de Asesores Fiscales, ha declarado la nulidad del apartado 2 de este precepto.

Entiende el TS que el precepto considerado alberga, en una técnica normativa deficiente, dos supuestos de hecho: Aquellos en los que, en el momento de apreciarse indicios de delito, se ha dictado la liquidación o se ha impuesto la sanción, en cuyo caso se suspenderá su ejecución; Y los supuestos en que, en aquél momento, se hubiera dictado una propuesta de liquidación y sanción, en cuyo caso quedarán sin efecto.

El art. 250.1.1º de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, prevé que cuando la Administración Tributaria, en el seno de los procedimientos de aplicación de tributos, aprecie indicios de delito contra la Hacienda Pública, continuará la tramitación con arreglo a las normas generales, y se pasará tanto de culpa a la jurisdicción penal o se remitirá el expediente al Ministerio Fiscal.

El párrafo 2º de este art. 250.1 de la LGT permite liquidar los elementos de la obligación tributaria objeto de comprobación, separando en liquidaciones diferentes los que se encuentren vinculados con un delito contra la Hacienda Pública de los que no lo estén.

En la liquidación correspondiente a los elementos de la obligación tributaria vinculados con el delito, la Administración Tributaria ha de abstenerse de iniciar o continuar el procedimiento administrativo sancionador. Y si lo hubiese iniciado, se entenderá concluido en el momento en que se pase el tanto de culpa a la jurisdicción competente o se remita el expediente al Ministerio Fiscal.

El art. 251 LGT ordena a la Administración Tributaria abstenerse incluso de dictar liquidación de los elementos de la obligación tributaria vinculados a delito en tres supuestos: cuando la tramitación de la liquidación pueda ocasionar la prescripción del delito, cuando de la investigación o comprobación no pudiera determinarse con exactitud el importe de la liquidación o no hubiera sido posible atribuirla

a un obligado tributario concreto, y cuando la liquidación pudiese perjudicar la investigación o comprobación de la defraudación.

En estos tres casos, la Administración ha de abstenerse de iniciar o continuar el procedimiento administrativo, que quedará suspendido mientras la autoridad judicial no dicte sentencia firme, tenga lugar el sobreseimiento o archivo de las actuaciones, o se produzca la devolución del expediente por el Ministerio Fiscal. Y, de haberse incoado un procedimiento sancionador, éste se entenderá concluido en el momento en que se pase el tanto de culpa a la jurisdicción competente o se remita el expediente al Ministerio Fiscal.

La Sentencia considera que el art. 197 bis 2 del RD 1065/2007 no cuenta con habilitación legal y señala que nunca estuvo en la mente del legislador la potestad reconocida a la Administración por el precepto aludido. La potestad de dictar una liquidación de los elementos de la deuda tributaria vinculados al delito no ampara suficientemente la posibilidad de pasar tanto de culpa o remitir el expediente al Ministerio Fiscal *en cualquier momento*, incluso cuando ya se ha dictado la liquidación o se ha impuesto la sanción.

La Sentencia dice, además, que esta previsión “*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*” porque la Ley no prevé que se pase tanto de culpa o se remitan las actuaciones al Ministerio Fiscal después de haberse dictado liquidación y, mucho menos, tras haberse impuesto sanción.

Y es que los arts. 250 y 251 de la LGT impiden no sólo sancionar, sino incoar un procedimiento administrativo sancionador, e imponen el archivo del que se haya incoado cuando se haya pasado tanto de culpa o remitido las actuaciones al Ministerio Fiscal, lo que es completamente distinto a la suspensión de la liquidación o sanción impuesta que prevé el art. 197 bis 2 del RD 1065/2007.

Añade el TS otro argumento a la declaración de ilegalidad del precepto, consistente en que contraría el sistema de revisión de actos tributarios previsto en el art. 213 de la LGT, que impone que actos y actuaciones de aplicación de los tributos y los actos de imposición de sanciones tributarias podrán revisarse mediante los procedimientos especiales de revisión, el recurso de reposición y las reclamaciones económico-administrativas. En efecto, el sistema de revisión de actos previsto en los arts. 213 y ss. de la LGT impide que se modifiquen actos tributarios sobre los que haya recaído resolución económico-administrativa por procedimientos distintos de la nulidad radical, la rectificación de errores, el recurso extraordinario de revisión y el procedimiento de lesividad; y que se revisen aquellos actos cuando hayan sido confirmados por sentencia judicial firme.

La Sentencia entiende, además, que el art. 197 bis del RD 1065/2007 vulnera el principio de confianza legítima, deri-

vación del esencial principio de seguridad jurídica consagrado en el art. 9.3 de la CE, puesto que el obligado, tras haberse dictado una liquidación e incluso haberse impuesto una sanción, sólo podría eludir la vía penal si transcurriera el plazo de prescripción del delito.

Finalmente se refiere la Sentencia objeto de continua cita a la lesión del principio *ne bis in idem*, al amparar que un mismo comportamiento sea juzgado en sede penal después de haberlo sido en vía administrativa, con la sola salvedad de que la ejecución de la sanción quedará en suspenso.

La sentencia cuenta con dos votos particulares, de los que sólo el primero, suscrito por los Magistrados D. Nicolás Maurandi y D. Rafael Toledano, discrepa de la declaración de ilegalidad del art. 197 bis 2 del RD 1065/2007.

Entiende el voto particular que la liquidación previa a pasar el tanto de culpa por delito fiscal o remitir las actuaciones al Ministerio Fiscal 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 antes de dictarse la correspondiente 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 con ocasión de otras actuaciones.

A juicio de los Magistrados disidentes, la liquidación previa a pasar el tanto de culpa es obligatoria como regla general (salvo los supuestos del art. 251 LGT). Si el conocimiento de los indicios de delito fiscal se produce, en la mayoría de los casos, en los procedimientos de gestión e inspección, y se sostiene que aun 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 convierte a la previa liquidación tributaria en un óbice a la perseguibilidad del delito fiscal.

En cuanto a la vulneración del principio *ne bis in idem* invocado por la Sentencia, el voto particular trae a colación la doctrina constitucional sentada en la STC 334/2005, de 20 de enero y 2/2003, de 19 de febrero, sosteniendo que no cabría una reiteración punitiva constitucionalmente proscrita cuando la pena pueda absorber a la infracción administrativa. De acuerdo con esta doctrina, aun partiéndose de la existencia de la imposición de una doble sanción en supuestos de identidad de sujeto, hecho y fundamento, si en la ulterior resolución sancionadora se procede a descontar y evitar todos los efectos negativos anudados a la previa resolución sancionadora, no concurriría una sanción desproporcionada. Con arreglo a ella, concluye el voto particular que corresponderá a la jurisdicción penal adoptar las medidas y pronunciamientos para evitar, en tales casos, la vulneración del principio *non bis in idem*.

La presente publicación no constituye opinión profesional o asesoramiento jurídico de sus autores.