

ALGUNAS REFLEXIONES SOBRE EL ALCANCE DEL PRINCIPIO “NON BIS IN IDEM” EN EL ÁMBITO TRIBUTARIO

Yolanda Martínez Muñoz
Universidad de Alicante

Resumen: La potestad sancionadora en materia tributaria ha de ser ejercida de acuerdo con el principio “non bis in ídem”, que impide no sólo la imposición de varias sanciones sobre los mismos hechos, sino también el desarrollo de dos o más procedimientos sancionadores cuando concorra identidad de hechos, sujeto y fundamento. En este sentido, el artículo 180 de la LGT declara la preferencia del orden penal en el enjuiciamiento de aquellas infracciones que pudieran ser constitutivas de delito, estableciendo la suspensión del procedimiento administrativo a resultas del pronunciamiento de la autoridad judicial. La ratificación y posterior entrada en vigor en España del Protocolo número 7 al Convenio Europeo de Derechos Humanos, cuyo artículo 4 determina el alcance del principio “non bis in ídem” en su vertiente material y procedimental, así como la doctrina expuesta por el Tribunal Europeo de Derechos Humanos en su sentencia relativa al caso “*Ruotsalainen contra Finlandia*”, sugieren algunas reflexiones acerca de la existencia de un doble enjuiciamiento en los casos de procedimientos administrativos y judiciales sobre los mismos hechos.

Palabras clave: derechos y garantías en el procedimiento sancionador tributario, principio “non bis in ídem”, Protocolo número 7 al CEDH, Sentencia del caso “*Ruotsalainen contra Finlandia*”.

1. INTRODUCCIÓN

La aplicación de los principios penales al procedimiento administrativo sancionador se justifica, como afirma NIETO GARCÍA⁴⁶⁹, “por la necesidad

⁴⁶⁹ NIETO GARCÍA, A. *Derecho Administrativo Sancionador*, Ed. Tecnos, 2005, pág. 178.

de garantizar los derechos fundamentales del ciudadano en un mínimo suficiente que impida una desigualdad intolerable de trato entre el procesado y el expedientado”.

Asimismo, el respeto de los derechos y garantías de los contribuyentes constituye en nuestra opinión la razón fundamental para argüir la aplicación de los principios del orden penal al procedimiento sancionador tributario, sin entrar en consideraciones acerca de la naturaleza de la potestad sancionadora y la similitud entre el ilícito penal y el administrativo. De acuerdo con ello, resulta sencillo argumentar la aplicación del principio “non bis in ídem” en el procedimiento sancionador tributario, teniendo en cuenta que el artículo 25 de la Constitución española (CE), como fundamento legal del citado principio⁴⁷⁰, agrupa en condiciones de igualdad la potestad administrativa y judicial para sancionar.

La potestad sancionadora en materia tributaria se ejerce de acuerdo con los principios reguladores de la misma en materia administrativa, y en particular, con los principios de legalidad, tipicidad, responsabilidad, proporcionalidad y no concurrencia. A este último principio se refiere el artículo 133 de la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común (LRJPAC) cuando establece que *“No podrán sancionarse los hechos que hayan sido sancionados penal o administrativamente, en los casos en que se aprecie identidad de sujeto, hecho y fundamento”*, así como el artículo 180 de la Ley General Tributaria (LGT), que realiza una conexión entre las infracciones y los delitos, para solucionar el tema del principio “non bis in ídem” en el ámbito tributario, y cuya compatibilidad con la normativa y jurisprudencia internacional sobre derechos humanos suscita algunas reflexiones en relación con el alcance de este principio en materia tributaria.

Si como ya hemos indicado, el principio “non bis in ídem” tiene su base legal en el artículo 25 de la CE, hemos de enlazar su regulación legal con su contenido constitucional, que a tenor de lo dispuesto en el artículo 10.2 de la CE ha de interpretarse de conformidad con las normas internacionales sobre

⁴⁷⁰ STC 2/1981, de 30 de enero.

derechos humanos, entre las que destaca el Convenio Europeo para la Protección de los Derechos Humanos (CEDH) y sus Protocolos Adicionales.

En particular, el Protocolo número 7 al Convenio regula a nivel internacional el principio “non bis in ídem”, estableciendo en su artículo 4 la prohibición de sancionar doblemente los mismos hechos, así como el desarrollo de dos o más procedimientos sancionadores cuando concorra identidad de hechos, sujeto y fundamento. Este Protocolo entró en vigor con carácter general el 1 de noviembre de 1988, pero no ha sido ratificado por España hasta el 16 de septiembre de 2009, formando parte de nuestro ordenamiento interno desde su entrada en vigor en nuestro país el 1 de diciembre de 2009. El contenido otorgado a este principio en la norma convencional constituye un punto de referencia importante a la hora de determinar el alcance del principio “non bis in ídem” en materia tributaria.

En otro orden de ideas, la protección de los derechos humanos contenidos en el Convenio corresponde en el ámbito jurisdiccional al Tribunal Europeo de Derechos Humanos (TEDH), cuyas sentencias tienen un valor interpretativo adicional. Es por ello que el significado otorgado al principio “non bis in ídem” en los pronunciamientos del Tribunal Europeo, una vez ratificado por España el Protocolo número 7, presenta asimismo un interés especial para precisar el alcance de esta garantía penal en los procedimientos sancionadores tributarios.

En este punto, la sentencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos en el caso “*Ruotsalainen contra Finlandia*”⁴⁷¹ aplica el artículo 4 del Protocolo número 7 a una segunda sanción tributaria impuesta por la Administración después de una sanción penal por los mismos hechos, y considera infringido el precepto que impide sancionar y enjuiciar por segunda vez unos mismos hechos.

Como consecuencia de la doctrina expuesta por el Tribunal en esta sentencia, surgen algunas reflexiones acerca del alcance del principio “non bis

⁴⁷¹ STEDH de 16 de junio de 2009 (Caso *Ruotsalainen contra Finlandia*).

in ídem” en el ámbito tributario, en la medida en que el artículo 180 de la LGT suscita ciertos interrogantes que pueden perjudicar la aplicación práctica de este principio en materia tributaria. Por ello creemos que, después de esta sentencia, y tras la entrada en vigor en España del Protocolo número 7, no cabe ignorar las exigencias constitucionales impuestas por la doctrina del TEDH al Derecho sancionador tributario en aras a garantizar los derechos y garantías de los contribuyentes.

2. EL PRINCIPIO “NON BIS IN IDEM”: CUESTIONES TRIBUTARIAS A LA LUZ DE LA DOCTRINA DEL TEDH.

2.1 La identidad fáctica como exigencia para la aplicación del principio “non bis in ídem”

El artículo 25.1 de la CE establece que nadie puede ser condenado por “*acciones u omisiones*” que en el momento de cometerse no estén tipificadas por las leyes como infracciones administrativas o delitos, incidiendo en la conducta desarrollada por el sujeto para determinar la oportunidad de la sanción. Por su parte, el artículo 133 de la LRJPAC, anteriormente citado, exige una triple identidad para impedir la dualidad de sanciones sobre unos mismos “*hechos*” que determinan la aplicación del principio.

El artículo 180.1 de la LGT, relativo al principio de no concurrencia de sanciones tributarias, incorpora el término “*infracción*” para regular las actuaciones en supuestos de delito fiscal y la suspensión del procedimiento administrativo en ese caso, mientras que el artículo 32 del Reglamento General de Régimen Sancionador Tributario (RGRS) se refiere a “*la conducta del obligado*” para desarrollar dichas actuaciones.

La diversidad de términos en las distintas normas que configuran el principio “non bis in ídem” exige reflexionar sobre el alcance del citado principio en materia tributaria que, en nuestra opinión, no prohíbe la dualidad de sanciones en el supuesto de realización de los mismos hechos materiales, sino en el caso de que concurra identidad en la infracción, entendida como el hecho o conjunto de hechos tipificados en la ley a los que corresponde la

imposición de una sanción⁴⁷². Ésta parece ser también la interpretación que se desprende del artículo 4 del Protocolo número 7, cuando indica que “*Nadie podrá ser inculgado o sancionado penalmente por un órgano jurisdiccional del mismo Estado, por una infracción de la que ya hubiese sido anteriormente absuelto o condenado...*”.

Ahora bien, como ha afirmado el Tribunal Europeo⁴⁷³, el concepto de infracción establecido en la norma no puede ser interpretado de una forma restrictiva, sino de manera que permita la aplicación práctica y efectiva de los derechos reconocidos en la misma. La eficacia administrativa exige descartar la denominación otorgada por la ley a la infracción cometida, y centrarse en el análisis de los hechos realizados por el sujeto para determinar si pueden ser sancionados doblemente o si, por el contrario, son idénticos o sustancialmente iguales.

Volviendo al caso enjuiciado por el Tribunal Europeo en la sentencia “*Ruotsalainen contra Finlandia*” de 16 de junio de 2009, corresponde a éste examinar si la imposición consecutiva de la multa tributaria derivó de los mismos hechos que la multa penal para concluir la existencia de una violación del artículo 4 del Protocolo número 7. Como expone el Tribunal, “*los hechos que se desprenden del sumario penal indican que el sujeto ha usado un combustible con menor tributación que el diesel sin tributar por el impuesto adicional que permite su uso, mientras que la sanción administrativa fue impuesta por conducir su furgoneta con un combustible levemente gravado sin notificar dicha situación al órgano competente*”. En consecuencia, los hechos que concurren en ambos procedimientos apenas difieren, al margen del requisito de la intencionalidad exigido al autor en el primero de ellos⁴⁷⁴, siendo considerados sustancialmente los mismos a los efectos de la aplicación del principio “non bis in ídem”.

⁴⁷² NIETO GARCÍA, A. *Derecho Administrativo Sancionador*, ob. cit., pág. 525.

⁴⁷³ STEDH de 10 de febrero de 2009 (Caso *Sergey Zolotukhin contra Rusia*).

⁴⁷⁴ En este punto, la sentencia del Tribunal Europeo se aparta de las argumentaciones realizadas en su Declaración de inadmisión de 14 de septiembre de 1999 en el caso *Ponsetti and Chesnel contra Francia*, de acuerdo con las cuales la intencionalidad del autor constituye un elemento fundamental que permite diferenciar las infracciones cometidas a los efectos de permitir una doble sanción.

2.2 La suspensión del procedimiento administrativo a la espera del pronunciamiento de la autoridad judicial

Como ya indicara el Tribunal Constitucional en su sentencia 77/1983, de 3 de octubre, “*la subordinación de los actos de la Administración de imposición de sanciones a la autoridad judicial exige que la colisión entre una actuación jurisdiccional y una actuación administrativa haya de resolverse a favor de la primera*”.

Esta subordinación de la Administración tributaria a la autoridad judicial tiene su reflejo en el artículo 180 de la LGT, que impone la paralización del procedimiento administrativo, quedando éste suspendido a resultas de lo establecido judicialmente. La suspensión del procedimiento administrativo se fundamenta en la imposibilidad de coexistencia de dos procedimientos, uno penal y otro administrativo, que pudieran concluir con una dualidad sancionadora sobre los mismos hechos, pero plantea ciertos interrogantes que la redacción actual del precepto citado no parece resolver con éxito.

En primer lugar, como dice el artículo 180.1 de la LGT, “*la Administración tributaria... pasará el tanto de culpa a la jurisdicción competente, o remitirá el expediente al Ministerio Fiscal y se abstendrá de seguir el procedimiento administrativo, que quedará suspendido mientras la autoridad judicial no dicte sentencia firme, tenga lugar el sobreseimiento o el archivo de las actuaciones o se produzca la devolución del expediente por el Ministerio Fiscal*”.

La suspensión del procedimiento administrativo alcanza según la Ley al procedimiento de liquidación, que debe ser paralizado por la Administración tributaria desde el momento en el que se aprecie que la infracción pudiera ser constitutiva de delito⁴⁷⁵. Ahora bien, deducido el principio “non bis in ídem” del artículo 25 de la CE, no puede ser aplicado a aspectos ajenos al Derecho sancionador, por lo que creemos que la paralización del procedimiento administrativo no puede indicar la suspensión del procedimiento de liquidación, que debería continuar sin perjuicio de la paralización de las

⁴⁷⁵ Véase en este sentido el artículo 32 del RGRS.

actuaciones administrativas conducentes a la imposición de una sanción⁴⁷⁶. La separación de los procedimientos de comprobación y sancionador tributario y los diferentes principios y finalidades que guían cada uno de ellos, nos permiten afirmar que el órgano administrativo solo está en condiciones de apreciar la posible existencia de un delito fiscal en la fase de instrucción del procedimiento sancionador en la que, liquidada previamente la deuda, le corresponde probar la culpabilidad del autor antes de instar la iniciación de un procedimiento judicial.

En segundo lugar, el artículo 180.1 de la LGT dispone que el procedimiento administrativo quedará suspendido mientras la autoridad judicial no se pronuncie al respecto, y en el caso de que no se haya apreciado la existencia de delito, la Administración continuará sus actuaciones, "*y se reanudará el cómputo del plazo de prescripción en el punto que estaba cuando se suspendió*". De esta forma, la Ley introduce una figura ajena a la misma, que es la suspensión del plazo de prescripción tributaria que, de acuerdo con su régimen jurídico, puede interrumpirse por alguna de las causas previstas en la Ley, en cuyo caso se inicia de nuevo el cómputo por entero de dicho plazo.

La contradicción existente entre este precepto legal y el artículo 189.3 b) de la LGT, que califica como causa de interrupción del plazo de prescripción para imponer sanciones la remisión del tanto de culpa a la jurisdicción penal, así como la consideración por el artículo 103 del RGAT como período de interrupción justificada del procedimiento administrativo, la remisión del expediente a la jurisdicción penal, nos permite entender que el artículo 180.1 de la LGT establece un motivo de suspensión del procedimiento

⁴⁷⁶ COLLADO YURRITA, P. *La actuación de la Inspección financiera y tributaria en la instrucción del proceso por delito fiscal*, Ed. Tirant Lo Blanch, 1996, págs. 53 y 54. En sentido contrario, RAMÍREZ GÓMEZ, S. *El principio ne bis in idem en el ámbito tributario*, Ed. Marcial Pons, 2000, pág. 121.

administrativo y, en consecuencia, de no apreciarse la existencia de delito, permite su reanudación en el punto que estaba cuando se suspendió⁴⁷⁷.

Por último, la suspensión del procedimiento administrativo que establece el artículo 180.1 de la LGT quiebra ante la posibilidad establecida en el artículo 81.7 de esta misma Ley de acordar, por parte de la Administración tributaria, medidas cautelares para asegurar la responsabilidad civil derivada del delito, que consisten en “*la retención del pago de devoluciones tributarias o de otros pagos que deba realizar a personas contra las que se haya presentado denuncia o querrela por delito contra la Hacienda pública o se dirija un proceso judicial por dicho delito*”⁴⁷⁸. En la medida en que la cautela acordada debe respetar el principio de proporcionalidad y no superar la cuantía necesaria para cubrir la responsabilidad civil que pudiera derivarse, esta retención exige la continuación del procedimiento administrativo hasta la cuantificación de la deuda tributaria, y el mantenimiento de la medida de aseguramiento hasta que el órgano judicial adopte la decisión procedente, contradiciendo la orden de suspensión de las actuaciones administrativas impuesta por la Ley⁴⁷⁹.

2.3 La prohibición de un doble procedimiento sancionador sobre los mismos hechos

Como indica el artículo 180.1 de la LGT, el procedimiento administrativo quedará suspendido hasta que la autoridad judicial dicte sentencia firme, tenga lugar el sobreseimiento o el archivo de las actuaciones, o se produzca la devolución del expediente por el Ministerio Fiscal. La

⁴⁷⁷ En este sentido, ANÍBARRO PÉREZ, S. y SESMA SÁNCHEZ, B. *Infracciones y sanciones tributarias*, Ed. Lex Nova, 2005, págs. 266 y 267. En sentido contrario, MARCOS CARDONA, M. *El procedimiento sancionador tributario*, Ed. Iustel, 2005, págs. 251 y 252.

⁴⁷⁸ Como indica GARCÍA PALACIOS, J., “el carácter singular de la medida... resulta de la atribución a la Administración de la facultad de adoptarla a pesar del desapoderamiento competencial producido a favor de la jurisdicción penal”, *Estudios sobre la nueva Ley General Tributaria*, MEH-IEF, 2004, págs. 699.

⁴⁷⁹ Véase la crítica establecida al respeto por GARCÍA NOVOA, C. *Comentarios a la Ley General Tributaria*, Ed. Civitas, 2009, pág. 400 y siguientes.

subordinación de la potestad administrativa a la autoridad judicial impide un nuevo pronunciamiento en el caso de obtener una sentencia condenatoria, puesto que la imposición de una sanción administrativa posterior vulneraría el principio “non bis in ídem” en su aspecto sustantivo. Sin embargo, de no apreciarse la existencia de delito, la Administración tributaria podrá continuar sus actuaciones con la finalidad de imponer al sujeto la correspondiente sanción, con el único límite que supone el respeto a los hechos probados por los tribunales penales.

Ahora bien, la doctrina establecida por el TEDH en la sentencia relativa al caso “*Ruotsalainen contra Finlandia*”, sería incompatible con la iniciación o continuación de un procedimiento administrativo sancionador con posterioridad a la absolución en un procedimiento penal sobre los mismos hechos⁴⁸⁰. Creemos que sólo en el caso de archivo o devolución del expediente sin un previo enjuiciamiento sobre el fondo del asunto sería posible valorar en un nuevo procedimiento sancionador los hechos cometidos, sin incurrir en una vulneración del principio “non bis in ídem”⁴⁸¹.

En este sentido, el artículo 4 del Protocolo número 7 protege al ciudadano, no sólo frente a una ulterior sanción, administrativa o penal, sino también frente a la nueva persecución de los mismos hechos, una vez que ha recaído sentencia firme en el primer procedimiento sancionador con independencia del resultado del mismo, absolución o sanción, y siempre que el procedimiento se haya desarrollado con todas las garantías.

En contra de esta posición podría argumentarse que el citado artículo del Protocolo limita el ámbito de aplicación del principio “non bis in ídem” a sanciones penales, en la medida en que establece expresamente que “*Nadie podrá ser inculgado o sancionado penalmente... por una infracción de la que ya hubiere sido anteriormente absuelto o condenado*”. Así lo había entendido el Tribunal

⁴⁸⁰ RUIZ ZAPATERO, G. *El TEDH y el “bis in ídem” en el ámbito tributario*, Quincena Fiscal, número 22, 2009, págs. 50 y 51.

⁴⁸¹ Véase la STC 60/2008, de 26 de mayo.

Constitucional que en su sentencia 2/2003, de 16 de enero, reconoció la autonomía del derecho a no ser sometido a un doble procedimiento sancionador, si bien cuando se trate de un doble proceso penal. Según el Alto Tribunal, este derecho no se extiende a cualesquiera procedimientos sancionadores, sino tan solo a aquellos que en atención a sus características pueden equipararse a un proceso penal.

Si bien es cierto que el artículo 4 del Protocolo número 7 utiliza la expresión “penalmente” para delimitar el alcance del principio “non bis in ídem”, la interpretación de esta prohibición ha de realizarse de acuerdo con la doctrina del TEDH acerca del concepto de sanción penal en el artículo 6 del Convenio Europeo, en el que se incluyen las sanciones y recargos tributarios.

De acuerdo con ello, la sentencia del TEDH en el caso “*Ruotsalainen contra Finlandia*” supone una extensión a nivel internacional del alcance del principio “non bis in ídem”, que ha de ser tenida en cuenta de alguna manera por el legislador español y por nuestros tribunales a la hora de garantizar los derechos y garantías de los contribuyentes en los procedimientos sancionadores. En este caso, el recurrente fue sancionado en un procedimiento penal por haber usado un carburante menos gravado que el diesel en el tanque de su vehículo, lo que constituía una defraudación tributaria mínima. El procedimiento era penal, de acuerdo con el artículo 4 del Protocolo número 7, y el recurrente fue finalmente absuelto o condenado de acuerdo con la ley y el procedimiento penal del Estado. Así pues, como indica el TEDH, “*la garantía del artículo 4 del Protocolo número 7 resulta de aplicación cuando un nuevo procedimiento es incoado después de que la absolución o condena previa haya adquirido la fuerza de cosa juzgada*”, y en consecuencia la imposición de una multa tributaria sobre los mismos hechos infringe el principio “non bis in ídem” al existir una duplicidad de procedimientos.

Llegados a este punto, podemos concluir que, si por un lado, el artículo 4 del Protocolo número 7, que extiende el ámbito de aplicación del principio “non bis in ídem”, no solo a la imposición de sanciones sobre los mismos hechos, sino también a la realización de dobles procedimientos sancionadores sucesivos sobre aquéllos, forma parte de nuestro ordenamiento interno desde

el 1 de diciembre de 2009, y si por otro lado, las sentencias del TEDH tienen alguna fuerza vinculante en nuestro país, existe una contradicción entre el artículo 180 de la LGT y la normativa internacional, que impide la iniciación o continuación de un procedimiento sancionador tributario con posterioridad a la absolución o sobreseimiento libre en un procedimiento penal sobre los mismos hechos.

CONCLUSIONES

Las reflexiones realizadas en este trabajo sobre el alcance del principio "non bis in ídem" en el ámbito tributario, nos permiten enunciar a continuación una serie de conclusiones que servirán para ofrecer, de forma resumida, una visión crítica de la regulación actual de este principio en el artículo 180 de la LGT, en contraposición con la normativa internacional y la doctrina del TEDH sobre el mencionado principio constitucional.

1. El principio de no concurrencia de sanciones tributarias, en su vertiente material, prohíbe una dualidad de sanciones sobre la misma infracción, cuando exista asimismo una identidad de sujetos y fundamento. La exigencia de esta triple identidad que constituye el presupuesto base de su aplicación, no ha de apreciarse de una forma restrictiva, siendo necesario descartar la denominación legal de la infracción cometida, para prestar una mayor atención al conjunto de hechos relativos a dicha infracción, que han de ser idénticos o sustancialmente iguales.

2. La preferencia del orden penal sobre el procedimiento sancionador tributario que establece el artículo 180 de la LGT, exige la paralización de este último, que ha de quedar suspendido a resultas de lo establecido por la autoridad judicial. Sin embargo, la separación del procedimiento sancionador respecto del procedimiento de liquidación que impone la Ley, permite afirmar que el principio "non bis in ídem" no despliega ningún efecto fuera del procedimiento sancionador, por lo que el procedimiento de liquidación tributaria debería llegar a su fin y, una vez iniciado el procedimiento sancionador y apreciada la posible existencia de un delito contra la Hacienda Pública, el órgano administrativo debe suspender el procedimiento a la espera

del pronunciamiento del tribunal. Consideramos que el artículo 180 de la LGT establece un motivo de suspensión del plazo de duración del procedimiento sancionador tributario, que en su caso se reanudará tras el pronunciamiento del tribunal penal.

3. Si bien la reanudación del procedimiento sancionador tributario en el caso de no haberse apreciado la existencia de delito no vulnera el principio “non bis in ídem” desde un punto de vista material, al no existir una doble sanción sobre los mismos hechos, sí infringe la garantía procesal que ofrece dicho principio al impedir el desarrollo de dos procedimientos sancionadores cuando se aprecie identidad de hechos, sujeto y fundamento. Sólo en el supuesto de que el expediente hubiera sido devuelto por el Ministerio Fiscal podría continuarse el procedimiento sancionador tributario sin incurrir en una vulneración del principio estudiado.

BIBLIOGRAFÍA

ANÍBARRO PÉREZ, S. y SESMA SÁNCHEZ, B. *Infracciones y sanciones tributarias*, Editorial Lex Nova, 2005.

COLLADO YURRITA, P. *La actuación de la Inspección financiera y tributaria en la instrucción del proceso por delito fiscal*, Editorial Tirant Lo Blanch, 1996.

DE JUAN CASADEVALL, J. *La articulación de la regla ne bis in ídem en el ámbito tributario, Estudios jurídicos en memoria de D. Cesar Albiñana García-Quintana*, Instituto de Estudios Fiscales, 2008, páginas 1441-1478.

GARCÍA NOVOA, C. *Comentarios a la Ley General Tributaria*, Editorial Civitas, 2009.

GARCÍA PALACIOS, J. *Estudios sobre la nueva Ley General Tributaria*, Ministerio de Economía y Hacienda-Instituto de Estudios Fiscales, 2004.

MARCOS CARDONA, M. *El procedimiento sancionador tributario*, Editorial Iustel, 2005.

NIETO GARCÍA, A. *Derecho Administrativo Sancionador*, Editorial Tecnos, 2005.

RAMÍREZ GÓMEZ, S. *El principio ne bis in ídem en el ámbito tributario*, Editorial Marcial Pons, 2000.

RUÍZ ZAPATERO, G. *Bis in ídem material y procesal en la continuación de las actuaciones administrativas por no haberse apreciado la existencia de delito fiscal*, Quincena Fiscal, número 9, 2009, páginas 43-65.

RUÍZ ZAPATERO, G. *El TEDH y el bis in ídem en el ámbito tributario*, Quincena Fiscal, número 22, 2009, páginas 37-53.