

**ESTUDIOS JURÍDICO PENALES
Y CRIMINOLÓGICOS**

*En homenaje al
Prof. Dr. Dr. H. C. Mult. Lorenzo Morillas Cueva*

**JOSÉ MARÍA SUAREZ LÓPEZ
JESUS BARQUÍN SANZ
IGNACIO F. BENÍTEZ ORTÚZAR
MARÍA JOSÉ JIMÉNEZ DÍAZ
JOSÉ EDUARDO SAINZ-CANTERO CAPARRÓS**

(Directores)

VOLUMEN II

Dykinson, S.L.

ESTUDIOS JURÍDICO PENALES Y CRIMINOLÓGICOS

*En homenaje al
Prof. Dr. Dr. H. C. Mult. Lorenzo Morillas Cueva*

JOSÉ MARÍA SUAREZ LÓPEZ
JESUS BARQUÍN SANZ
IGNACIO F. BENÍTEZ ORTÚZAR
MARÍA JOSÉ JIMÉNEZ DÍAZ
JOSÉ EDUARDO SAINZ CANTERO CAPARRÓS
(Directores)

 *Dykinson, S.L.*

No está permitida la reproducción total o parcial de este libro, ni su incorporación a un sistema informático, ni su transmisión en cualquier forma o por cualquier medio, sea este electrónico, mecánico, por fotocopia, por grabación u otros métodos, sin el permiso previo y por escrito del editor. La infracción de los derechos mencionados puede ser constitutiva de delito contra la propiedad intelectual (art. 270 y siguientes del Código Penal).

Diríjase a Cedro (Centro Español de Derechos Reprográficos) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra. Puede contactar con Cedro a través de la web www.conlicencia.com o por teléfono en el 917021970/932720407

Este libro ha sido sometido a evaluación por parte de nuestro Consejo Editorial
Para mayor información, véase www.dykinson.com/quienes_somos

© Copyright by
Los autores
Madrid, 2018

Editorial DYKINSON, S.L. Meléndez Valdés, 61 - 28015 Madrid
Teléfono (+34) 91 544 28 46 - (+34) 91 544 28 69
e-mail: info@dykinson.com
<http://www.dykinson.es>
<http://www.dykinson.com>

ISBN (obra completa): 978-84-9148-816-3
ISBN (Tomo II): 978-84-9148-818-7
Depósito Legal: M-29132-2018

Preimpresión por:
Besing Servicios Gráficos S.L.
e-mail: besingsg@gmail.com

Impresión: Safekat S.L.

LAS RELACIONES ENTRE EL DERECHO PENAL Y EL DERECHO TRIBUTARIO: DE LA DEPENDENCIA AL ABUSO

JUAN LÓPEZ MARTÍNEZ

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario

*Universidad de Granada**

Sumario: I. Ideas previas. II. La necesidad del «supraconcepto» para la salvaguardia de los derechos del administrado en su condición de ciudadano. III. La instrucción penal en el seno del procedimiento de regularización de la deuda: el delito fiscal al servicio de la recaudación tributaria. IV. A modo de epílogo resignado.

I. IDEAS PREVIAS

Durante muchos años he compartido con el Doctor MORILLAS CUEVA, a quien con estas líneas quisiera hacer público agradecimiento por haber tenido el honor de pertenecer al Claustro de sus amigos, muchas inquietudes intelectuales, de gestión universitaria, deportivas ... y a pesar de investigar en dos áreas de conocimiento tan teóricamente apartadas entre las que engloban el horizonte del Derecho, siempre recordaré su coherente lucha contra el expansionismo del Derecho Penal. Y ello dice mucho, y bueno, del talante del profesor granadino –con perdón del Santo Reino–.

Este recuerdo que siempre me acompañó en mis estudios del sancionador tributario me ha ayudado a elegir la temática objeto del presente trabajo, simple cuartada para elaborar mi contribución a este merecido homenaje de un universitario integral, a un universitario que sirve de referencia a muchas generaciones de quienes optamos, como ejercicio vital, transitar por el servicio público universitario a modo de contribución a la sociedad a la que servimos.

En efecto, las relaciones entre el derecho penal y el derecho administrativo sancionador siempre han sido problemáticas, y lo han sido, según pensamos¹, porque en nuestro país, frente a lo sucedido en otras naciones

* El presente estudio se realiza en el seno del grupo de investigación SEJ- 326 de la Junta de Andalucía para la investigación y el estudio del Derecho Tributario, del que el autor es el investigador responsable.

¹ Ver LÓPEZ MARTÍNEZ, J. (2017): *Manual práctico de Derecho Tributario. Parte general*. 4ª Edición. Tirant lo Blach. Valencia. Págs. 533 y ss.

de la órbita occidental, cuando se produce el tránsito de un Estado liberal no intervencionista a un Estado social de Derecho, el incumplimiento de los nuevos vínculos jurídicos que resultan debidos no dan lugar a una hipertrofia del Derecho Penal, sino a un desarrollo desmesurado del Derecho Administrativo Sancionador². A los efectos que han de proyectarse sobre nuestro objeto de análisis, es igualmente apreciable que, en España, también frente a lo ocurrido en otros países de nuestro entorno, nunca se ha discutido seriamente sobre la legitimidad de la potestad sancionadora de las Administraciones Públicas³. Y a pesar de lo anterior, resulta igualmente una realidad difícilmente cuestionable la ausencia, prácticamente absoluta, de un régimen jurídico que incorpore los elementos conceptuales de lo que podría denominarse parte general del Derecho Administrativo Sancionador⁴.

Esta relación entre ambos órdenes del «*Ius puniendi*» del Estado ha sido especialmente problemática en relación con el derecho sancionador tributario y ello a pesar de que, como desarrollaremos posteriormente, exista una identidad ontológica entre el ilícito tributario y el ilícito penal, que, no obstante, ha sido enturbiada por la propia normativa tributaria, al considerar a la sanción, y no solo hasta la entrada en vigor de la nueva Ley General Tributaria, parte accesoria de los elementos esenciales de la deuda (art.58 LGT –1963–) y al querer huir de la normativa aplicable en el Derecho Administrativo Sancionador (art. 77.2 LGT–1963–). Esta construcción, como hemos desarrollado en otro lugar⁵, ha perturbado, durante décadas, la propia configuración del régimen jurídico de las infracciones y sanciones tributarias, que si bien desde una perspectiva teórica ha quedado presidido por los principios punitivos, desde una óptica aplicativa, ha quedado centrada en el cumplimiento y recaudación de las deudas tributarias, lo que le ha

2 Vid, entre otros muchos, a ZORNOZA PÉREZ, J.J. (1992): *El sistema de infracciones y sanciones tributarias (los principios constitucionales del derecho sancionador)*. Estudios de Derecho Financiero y Tributario. Civitas. Madrid; MORILLO MÉNDEZ, A. (2000): *Infracciones, sanciones tributarias y delitos contra la Hacienda Pública*. Ciss. monografías N° 29. Valencia; SÁNCHEZ AYUSO, I. (1996): *Circunstancias eximentes y modificativas de la responsabilidad por infracciones tributarias*. Marcial Pons. Madrid.; LOZANO CUTANDA, B. (1996): *La extinción de las sanciones administrativas y tributarias*. Marcial Pons. Madrid; ALONSO MADRIGAL, F ° J. (1999): *Legalidad de la infracción tributaria (reserva de ley y tipicidad en el derecho tributario sancionador)*. Dykinson. Madrid; ANIBARRO PÉREZ, S. (1999): *La interpretación razonable de la norma como eximente de la responsabilidad por infracción tributaria*. Lex Nova. Valladolid; RAMÍREZ GÓMEZ, S. (2000): *El principio no bis in idem en el ámbito tributario (aspectos sustantivos y procedimentales)*. Ed. Marcial Pons. Madrid.

3 NIETO, A. (2002): *Derecho administrativo sancionador*. Tecnos. Tercera edición ampliada. Madrid. pág.157.

4 NIETO, A. (2002): *Derecho administrativo sancionador*. Tecnos. Tercera edición ampliada. Madrid., pág. 14.

5 LÓPEZ MARTÍNEZ, J. (2010): “Responsables y sucesores en las sanciones tributarias”. En *Tratado sobre la Ley General Tributaria -Tomo. IIº-*. (Homenaje a Álvaro Rodríguez Bereijo). Aranzadi. Thomson Reuters. Cizur Menor (Navarra), págs. 913 y ss.

llevado a desplazar el efecto corrector y motivador de la sanción para centrarse en el mero carácter de complemento cuantitativo de la deuda⁶.

La situación descrita⁷, caracterizada por la tradicional ausencia de una regulación sectorial acorde con los principios que han de informar las respuestas sancionadoras ante las violaciones del Derecho Tributario objetivo; la aplicación solo supletoria de una normativa administrativa carente a su vez de una parte general del Derecho Administrativo Sancionador; el reconocimiento constitucional de la potestad sancionadora de las Administraciones Públicas con el respeto a determinados principios no suficientemente explicitados en nuestra Carta Magna; la existencia de un sector del Ordenamiento punitivo que, bien entrado el siglo XXI, es el único que nos ofrece unos instrumentos conceptuales y jurisprudenciales adecuados a los bienes jurídicos protegidos; entre otros factores, ha ocasionado que la jurisprudencia, también la de nuestro Tribunal Constitucional, haya buscado refugio en los principios informadores del «Derecho Penal», pero que lo haya hecho con las cautelas suficientes, los famosos «matices» nunca adecuadamente explicitados como para que proyecten en sus diversas interpretaciones, textos normativos y pronunciamientos administrativos y judiciales, unas condiciones que no contribuyen a la seguridad jurídica de los ciudadanos en sus relaciones con la Hacienda Pública.

A cuanto antecede, hemos de añadir que la ausencia de herramientas propias del ordenamiento tributario para la aplicación de los principios propios del derecho sancionador ni resulta neutral, ni es fruto de una desidia normativa, sino que, según pensamos, es el resultado de una decisión legislativa movida por exclusivos intereses recaudatorios, que tanto ha perturbado la propia configuración jurídica de los elementos basilares de nuestra disciplina: la concepción unitaria del concepto deuda tributaria⁸.

6 En consecuencia, la unicidad del concepto “deuda tributaria”, ha proyectado una serie de repercusiones jurídicas en absoluto desdeñables, que han condicionado el propio régimen jurídico particularizado de cada uno de sus hipotéticos componentes, sobre los que «planeará» el interés fiscal o recaudatorio, propio de la cuota, que ha extendido sus propias medidas de autoprotección, sus principios y garantías, al resto de componentes de la deuda, desnaturalizando su propia razón de existencia y desvirtuando sus regímenes y principios aplicables propios. No podemos, por lo tanto, pensar que la incorporación de las sanciones pecuniarias en el concepto deuda tributaria era una mera cuestión definitoria o enunciativa (Auto TC 112/1996, de 29.IV. (RTC1996/112), sino un tema basilar, sobre el que ha pivotado su régimen jurídico, alejándose de los principios que debían regirlas.

7 Como hemos tenido también la oportunidad de pronunciamos en otro lugar, LÓPEZ MARTÍNEZ, J.: «La Constitución Española, el «Ius puniendi del Estado» y el derecho sancionador tributario. (Un apunte metodológico para su aplicación en nuestro derecho positivo)». En prensa.

8 Dicha concepción, como tuvimos oportunidad de denunciar hace ya demasiados años, ha ocasionado que el régimen exorbitante de autotutelas y garantías, con las que se reviste el Ordenamiento tributario para la correcta exacción de los tributos, se extienda más allá de su ámbito natural de actuación, que no es otro que garantizar el interés colectivo en la contribución al soste-

En este contexto, ante las denuncias constantes de un sector importante de la doctrina tributaria de una situación que nos ancla en un claro sistema de responsabilidad objetiva, deberíamos de valorar el esfuerzo de nuestro legislador a la hora de promulgar la actual LGT, regulando en su Título IV la potestad sancionadora en materia tributaria de forma autónoma y separada de la deuda tributaria, tanto en los aspectos materiales de tipificación de las infracciones y sanciones como en los procedimentales, que aparecen por vez primera en nuestra Ley General⁹. De esta forma, el «*ius puniendi del Estado*» perpetuará su doble dimensión –también en la esfera tributaria– acudiendo básicamente a la regulación contemplada en los arts. 178 a 212 LGT –desarrollados por el RD 2063/2004 por el que se aprueba el Reglamento General del Régimen Sancionador Tributario (RGRST)– para los ilícitos tributarios, y al Título XIV del Código Penal –arts. 305 a 310 bis– que recoge los ilícitos penales que se producen contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social¹⁰.

Lógicamente, por la índole del presente trabajo, no podemos detenernos en el alcance real de la teórica nueva regulación del régimen de infracciones y sanciones en la Ley General Tributaria hoy vigente, cuando, por un lado, establece –art. 25.2–, que “*las sanciones no tienen la consideración de obligaciones accesorias*”; por otro, –art. 58.3– especifica que “*las sanciones que pueden imponerse de acuerdo con lo dispuesto en el Título IV de esta Ley no formarán parte de la deuda tributaria...*”; para inmediatamente precisar –arts. 58.3

nimiento del gasto público. Por ello, las indicadas prerrogativas no nos han de llevar a glorificar el significado del “deber de contribuir” hasta el punto de subvertir la propia esencia de las relaciones entre la Administración tributaria y los administrados, ni de las instituciones jurídicas que han de regular dichas relaciones, convirtiendo por tal motivo, con tal excusa, a los expedientes técnicos del Derecho Tributario en una ínsula al margen del tronco común de nuestro Ordenamiento. (LÓPEZ MARTÍNEZ, J. –1997– “El principio de Igualdad en la ley y su proyección entre la Administración tributaria y los administrados. Un apunte”. En *Estudios de Derecho Público* –vol. Iº–. (Homenaje a J.J. Ruiz Rico). Tecnos. Madrid, págs. 425 y ss).

9 Cuestión distinta será que esta nueva normativa no ha podido, querido o sabido, llevar hasta las últimas consecuencias las mejoras técnicas necesitadas para la implementación de los principios propios del «*ius puniendi*» al sancionador tributario, pues para ello, como hemos desarrollado en otro lugar –LÓPEZ MARTÍNEZ, J. (2010) “Responsables y sucesores en las sanciones tributarias”. En *Tratado sobre la Ley General Tributaria* –Tomo. IIº–. (Homenaje a ÁLVARO RODRÍGUEZ BEREJO). Aranzadi. Thomson Reuters. Cizur Menor (Navarra), págs. 914 y ss–, no basta con expulsar del concepto deuda tributaria la respuesta del Ordenamiento ante la comisión del ilícito sino que es necesario reestructurar gran parte de las construcciones y conceptos jurídicos que, de forma implícita o expresa, se derivan de esta concepción unitaria de la deuda.

10 Todo lo anterior sin olvidar que esta normativa ha de ser completada por las infracciones tributarias tipificadas en las leyes propias de cada tributo o en otras leyes –art. 183.1 LGT–; por la normativa específica en las infracciones y sanciones en materia de contrabando –art. 183.3 LGT–; y por las infracciones y sanciones en materia catastral –Dip. Ad. XVª LGT–. No hemos de olvidar, por otro lado, que la L. 34/2015, de 21 de septiembre, ha incorporado todo un Título VIº en la LGT para recoger «*las actuaciones y procedimientos de aplicación de los tributos en supuestos de delitos contra la Hacienda Pública*».

y 190.3–, que “en su recaudación se aplicarán las normas incluidas en el Capítulo Vº del Título III de esta Ley”, pero de su análisis¹¹ sí podemos concluir que, una vez más, los expedientes técnicos previstos por el Ordenamiento para asegurar el cumplimiento de la deuda tributaria son de perfecta aplicabilidad a las sanciones de dicha naturaleza, perpetuando la fungibilidad de los principios aplicables e imposibilitando la real operatividad de los principios punitivos¹².

Si no erramos en nuestros planteamientos, el derecho sancionador tributario, bien entrado el siglo XXI, sigue necesitando –acudiendo al supra-concepto «*Ius puniendi* del Estado»– de los principios propios del derecho penal, de sus reglas y de sus técnicas, si queremos que se respeten los derechos del ciudadano ante las lesiones del derecho objetivo. A una simple presentación de su alcance y significado dedicaremos la primera parte de este trabajo.

En perfecta conexión dialéctica con la problemática esbozada, la utilización con exclusivos intereses recaudatorios de la normativa que debería establecer el ordenamiento ante las lesiones del derecho objetivo, se encuentra el segundo bloque temático que queremos presentar: la normativa tributaria intenta utilizar los tipos y los procedimientos penales, huyendo de las técnicas y reglas que permiten la penetración de los principios punitivos, para consagrarlos en exclusividad al interés recaudatorio de la Administración, estableciendo, también en este ámbito, la fungibilidad de los principios que resultan aplicables y debilitando, en consecuencia, las garantías constitucionales que han de ser observadas en cualquier ámbito punitivo.

En efecto, como ha señalado IGLESIAS CAPELLAS, mientras que exista un umbral económico a partir del cual la infracción tributaria adquiere relevancia penal, para garantizar los derechos e intereses que asisten al administrado, a la Administración y a la Jurisdicción, se ha de regular adecuadamente el tránsito entre la fase administrativa y la fase judicial, estableciendo con

11 Para un mayor estudio de cuanto en estas páginas solo podemos dejar anotado, nos remitimos a nuestro trabajo «La Constitución Española, el «*Ius puniendi* del Estado» y el derecho sancionador tributario. (Un apunte metodológico para su aplicación en nuestro derecho positivo)». En prensa.

12 Pero es más, como también hemos indicado en otro lugar (LÓPEZ MARTÍNEZ, J. (2010) “Responsables y sucesores en las sanciones tributarias”. En *Tratado sobre la Ley General Tributaria* –Tomo. IIº–. (Homenaje a ÁLVARO RODRÍGUEZ BEREIJO). Aranzadi. Thomson Reuters. Cizur Menor (Navarra), pág. 915), no solo las normas contenidas en este Capítulo –actuaciones y procedimiento de recaudación– mantendrán la situación denunciada en la nueva Ley, sino que en el curso del procedimiento de imposición de las sanciones, se mantendrán prácticamente intactas las consecuencias jurídicas que se derivan de esta concepción unitaria del concepto deuda, por mucho que la nueva LGT haya declarado su no pertenencia a la misma, ya que, a la hora de establecer sus regímenes jurídicos, se siguen aplicando el conjunto de autotutelas y garantías ínsitas en el cumplimiento del deber de contribuir, que, insistimos, no resulta operativo en el sancionador tributario.

precisión tanto los efectos de la litispendencia penal sobre las autotutelas administrativas, como los efectos de la aplicación prejudicial de la norma tributaria por el juez que ha de instruir el proceso penal¹³.

En consecuencia¹⁴, la problemática que subyace sobre las conexiones¹⁵ entre el procedimiento de regularización de la deuda y el proceso penal por delito frente a la Hacienda Pública tiene su causa en el tipo penal que lo origina, de manera que, como ha puesto de manifiesto RUIZ GARCÍA, mientras que se mantenga el actual tipo penal existirá una conexión objetiva entre procedimiento y proceso que desarrollará una serie de interconexiones evidentes: por un lado, las actuaciones de comprobación e investigación en el procedimiento de regularización van a poder ser utilizadas en el proceso penal; por otro, los hechos probados en el proceso penal pueden ser determinantes en el procedimiento tributario¹⁶.

En el establecimiento de estas relaciones, el legislador no solo ha de tener en cuenta las conexiones objetivas que el umbral económico del tipo penal proyectará sobre ambas instrucciones, sino que, y a nuestro juicio de forma prioritaria, ha de tener presente que procedimiento administrativo de regularización de deudas y el proceso por delito fiscal no solo tienen finalidades diferentes¹⁷, sino que se rigen por normas, técnicas y principios que en ocasiones puede ser difícilmente conciliables¹⁸.

Podría pensarse que los principios y derechos que resultan operativos en las diferentes manifestaciones del *Ius puniendi* estatal han de limitar su

13 IGLESIAS CAPELLAS, J. (2013): “Efectos del proceso penal por delitos contra la Hacienda Pública sobre el procedimiento de inspección tributaria”, *Rev. CEF de Contabilidad y Tributación*, n° 359, pág. 42.

14 Como hemos tenido la oportunidad de analizar con más detenimiento en otro lugar (LÓPEZ MARTÍNEZ, J. –2016– “Problemas pendientes en las relaciones entre la regularización tributaria y el proceso penal a la luz de la reforma de la Ley general Tributaria”. *Rev. Quincena Fiscal*. N° 4.

15 Para un análisis de estas conexiones, recomendamos la lectura de MORENO CATENA, V. (2014): “La dudosa constitucionalidad de las medidas cautelares ordenadas por la Agencia tributaria durante el proceso penal”, *Rev. Diario de la Ley*. N° 8331.

16 RUIZ GARCÍA, J.R. (2011): “La relación entre el procedimiento de Inspección y el proceso penal por delito contra la Hacienda Pública”, *Civitas. REDF*. n° 151, págs. 725 y ss.

17 En el procedimiento de regularización de la deuda se persigue obtener los recursos necesarios para la financiación de los gastos públicos en cumplimiento del deber general de contribuir; en el proceso penal, la represión de los actos punibles mediante la imposición de una pena con la finalidad de conservar el orden público. En este sentido, vid a RUIZ GARCÍA, J.R. (2011), *op. cit.*, pág. 725.

18 Para visualizar cuanto queremos indicar, podemos remitirnos a la difícil conciliación del deber de colaboración para con la Hacienda Pública operativo en el procedimiento de regularización de deudas y el derecho a no autoinculparse, propio del ordenamiento sancionador. El aludido es, quizás, al ejemplo más tratado por la doctrina tributaria –aunque no el único, a nuestro juicio, tampoco el más importante–. Para un análisis completo de su problemática, recomendamos, entre otros, la lectura de los excelente trabajos de PALAO TABOADA, C.: (2013) “El derecho a no autoinculparse en el ámbito tributario: una revisión”, *Civitas. REDF* n° 159. LOZANO SERRANO, C.: (2015) “El deber de colaboración tributaria sin autoincriminación”, *Rev. Quincena Fiscal*. n° 8.

ámbito de aplicación al procedimiento sancionador tributario o al proceso por delito contra la Hacienda Pública, y así debería ser en un escenario ideal, pero para mantener dicha afirmación se deberá estudiar con carácter previo cómo se articulan las relaciones entre el procedimiento de aplicación de los tributos y el procedimiento sancionador tributario y más tarde, entre ambos y el proceso penal. Y es aquí donde hemos de localizar el nudo «gordiano» de la problemática que subyace a la conexión existente entre ambas instrucciones, que, a nuestro juicio, no se encuentra resuelta de forma respetuosa con los derechos y los intereses que han de garantizarse tanto en el procedimiento como en el proceso.

Item más, que ambas instrucciones tengan por objeto los mismos hechos y que sin embargo se rijan por normas, técnicas y principios no siempre compatibles nos sitúa ante la verdadera problemática no resuelta *lege data*, y que se pone groseramente de manifiesto cuando el procedimiento de aplicación de los tributos es utilizado –con la ignorancia del obligado tributario– para acumular material probatorio que será ulteriormente empleado en el proceso penal; y se pone igualmente de manifiesto cuando los instrumentos utilizados en el orden punitivo para lograr las pruebas de los hechos son posteriormente relevantes en la determinación de la deuda tributaria¹⁹.

En consecuencia, para realizar un análisis de la articulación jurídica de los principios y derechos de ambas instrucciones se han de estudiar los distintos modelos de relaciones existentes entre regularización y proceso para poder enjuiciar, en sus justos términos, los problemas que en la actualidad se localizan en su articulación jurídica²⁰. Y en este sentido, solo para contextualizar nuestro estudio, base recordar que en nuestro ordenamiento los modelos de relaciones han transitado por las siguientes etapas: el primer antecedente del actual delito fiscal se introduce por la L. 50/1977 que estableció un sistema de prejudicialidad tributaria en el que la única legitimada para denunciar un delito fiscal era la Administración tributaria cuando la liquidación administrativa de la deuda fuera firme en vía administrativa. Dicho sistema se alteró por completo por la Ley Orgánica 2/1985, que suprimió la prejudicialidad²¹ estableciendo que la Administración estaba obligada a realizar la denuncia desde el mismo momento en que tuviese indicios –noticia

19 En esta misma línea se debe consultar a RUIZ GARCÍA, J.R. (2011): Op. Cit., pág. 729.

20 Cuestión que, por la índole del presente trabajo no podemos realizar desde estas líneas. Nos remitimos, entre otros, a las consideraciones que realizábamos en nuestro estudio LÓPEZ MARTÍNEZ, J. (2016): “Naturaleza y alcance del procedimiento de inspección tributaria y sus repercusiones con el delito y el proceso penal”. En *Estudios sobre el control del Fraude Fiscal y Prevención del Blanqueo de capitales*. Aranzadi. Cizur Menor, págs.367 y ss.

21 Para un análisis de la indicada reforma ver, entre otros, a PONT I CLEMENTE, J. F. (1987): “La supresión de la prejudicialidad necesaria en el proceso penal tributario”. *Rev. de Derecho Financiero y Hacienda Pública*. n° 192, págs. 1237 y ss.

criminis— de la posible comisión de un delito contra la Hacienda Pública²². A partir de dicho momento el procedimiento administrativo —sea sancionador o de regularización— debería paralizarse al elevar el correspondiente tanto de culpa a la jurisdicción penal²³. Este sistema situó el eje de las relaciones establecidas entre regularización y proceso en el momento en el que se deberían paralizar las actuaciones de inspección para preservar las garantías del futuro imputado en el procedimiento administrativo, es decir: en el concepto y efectos de la denominada «*noticia criminis*», en determinar las verdaderas consecuencias del traslado del «tanto de culpa», en precisar la naturaleza jurídica del subprocedimiento administrativo previo²⁴, en analizar el diferente alcance y valor de las pruebas obtenidas en la instrucción del procedimiento y el proceso —y el auténtico significado de su traslación—... En definitiva, en acotar jurídicamente la diferente posición del obligado tributario y del investigado en un delito frente a la Hacienda Pública.

En estas consideraciones estábamos sin que se hubiese solucionado correctamente el conjunto de conexiones sobre las que se proyectan principios y derechos que pueden entrar en conflicto, cuando la L.O. 7/2012 diseña un tercer hito en la evolución reseñada, fruto de la nueva redacción del art. 305.5 del CP, que establece una nueva prejudicialidad «fáctica», al permitir que la Administración liquide la deuda vinculada al delito y proceda a su recaudación por los procedimientos administrativos usuales, aunque se traslade el correspondiente «tanto de culpa» a la jurisdicción penal²⁵. El resultado de esta azarosa contrarreforma ha sido que hasta que no se modificara la LGT no se pueda activar el nuevo sistema ideado por la L.O. 7/2012²⁶. En efecto, por la necesidad de armonizar lo contemplado en el ya no tan nuevo artículo 305 del CP con la regulación de los procedimientos aplicativos de los tributos diseñada en nuestra LGT, se tuvo que reformar esta última, incorporando en ella todo un título VI ° de nuevo cuño, que pretende regular,

22 Todo ello fundamentado por las propias exigencias constitucionales (Ss. TC 2/8; 77/83).

23 El sancionador se paralizaría por la exigencia del principio *ne bis in ídem*, el de regularización no tanto por la operatividad de dicho principio sino como una consecuencia del principio de seguridad jurídica y del principio de prevalencia de la jurisdicción penal.

24 Regulado en los arts. 32 y ss. del Reglamento General del Régimen Sancionador Tributario (RD. 2063/2004, de 15 de octubre) entonces vigente y ahora sacralizado por el Título VI ° de la LGT incorporado por la reforma 34/2015, de 21 de septiembre.

25 Se establecía un nuevo sistema —que contradecía lo regulado en el art. 180 de la LGT y su normativa de desarrollo, que no fue derogada— y que a su vez era poco compatible, por dirigirse en la dirección opuesta, al incidir en el sistema de garantías cautelares contempladas en el art. 81 de la LGT, fruto de la L 12/2012. Es la consecuencia de la legislación por aluvión, sin análisis y sin sistema a la que tan acostumbrada nos tiene nuestro legislador, singularmente, en materia tributaria.

26 De este modo se mantuvo el sistema de relaciones de los procedimientos de regularización versus procesos penales, que iniciados en el 1985, pervivieron, en lo esencial, en la LGT vigente desde 2004.

precisamente, las «*actuaciones y procedimientos de aplicación de los tributos en los supuestos de delito contra la Hacienda Pública*»²⁷.

Nada más lejos de la realidad, como desarrollaremos en el tercer epígrafe de este trabajo, de su simple lectura se pone fácilmente de manifiesto que el nudo esencial de la reforma no se centra en resolver los problemas pendientes, se limita a sacralizar vía LGT lo que soterradamente ya venía produciéndose –a través del denominado subprocedimiento–²⁸ y a dar un paso más en las relaciones entre el ilícito administrativo y el ilícito penal: aquel que permite liquidar y recaudar las deudas vinculadas al delito mientras que se instruye el proceso; paso que, como veremos, es uno más, quizás el definitivo, en la deriva de nuestros legisladores para “utilizar” los tipos penales y los procesos instruidos ante la comisión de delitos frente a la Hacienda Pública como simple vehículos accesorios para la recaudación tributaria. La reforma no va más allá. Lejos de incidir sobre los problemas pendientes en la articulación de ambos procedimientos, los obvia; su finalidad es exclusivamente recaudatoria, lo que a nuestro juicio resulta difícilmente compatible con los derechos y garantías de los administrados en su doble condición de obligado tributario y de investigado en un proceso penal.

Como habrá observado el paciente lector, el presente trabajo se limita a esbozar dos de los bloques temáticos que marcan, a nuestro juicio, la actualidad de las relaciones que pueden establecerse entre el derecho penal y el derecho tributario. Dos cuestiones que parecen desconectadas entre sí, pero que, según pensamos, se encuentran dialécticamente unidas en torno a la visión expansionista de nuestra Hacienda Pública, que sitúa el deber de contribuir, desde una óptica estrictamente recaudatoria, más allá de las relaciones y de los procedimientos en los que ha de manifestar su operatividad: por un lado, en el seno del procedimiento sancionador tributario, lo que obliga al operador jurídico a volver al «supraconcepto» para encontrar en él las garantías que le son propias; por otro lado, presentando en el propio ordenamiento penal –los tipos frente a los delitos contra la Hacienda Pública y las relaciones entre la instrucción del procedimiento de regularización y el proceso– a modo de instrumento para favorecer la recaudación de la deuda tributaria y, en consecuencia, para subordinar los derechos y las garantías de los imputados a la sacrosanta visión recaudatoria de la Hacienda Pública.

27 Reforma que se introduce por la L. 34 /2015, de 21 de septiembre. Para un análisis de las líneas generales de dicho título, recomendamos la lectura, entre otros de ANIBARRO PÉREZ, S. (2017): *Los procedimientos de aplicación de los tributos en los supuestos de delitos contra la Hacienda Pública*. Tirant lo Blanch. Valencia.

28 En este sentido recomendamos la lectura del trabajo de tesis doctoral de MARTÍ ANGULO, J.L. (2017): “*La conexión entre el procedimiento tributario y el proceso penal. Las actuaciones de la Administración tributaria ante el delito contra la Hacienda Pública*”. Granada. Inédito.

Se trata de homenajear a un universitario ejemplar, “utilizando” su lucha –absolutamente compartida– contra el denominado expansionismo del derecho penal, poniendo de manifiesto como desde otros sectores del ordenamiento hemos de refugiarnos en el derecho penal, en sus principios y en sus reglas, para hacer compatibles los derechos y las garantías de los administrados con la visión de nuestro legislador –y fundamentalmente con la de los operadores jurídicos que la avalan– priorizando, con el expansionismo del deber de contribuir, el derecho subjetivo de crédito de la Hacienda Pública frente a las garantías y derechos de los administrados en los procedimientos instruidos por la lesión del derecho objetivo.

II. LA NECESIDAD DEL «SUPRACONCEPTO» PARA LA SALVAGUARDIA DE LOS DERECHOS DEL ADMINISTRADO EN SU CONDICIÓN DE CIUDADANO

Como hemos señalado en las ideas que servían de pórtico a nuestras actuales consideraciones, la falta de construcción de las herramientas necesarias para la aplicación de los principios que son propios del sancionador tributario, ni resulta neutral ni es fruto de una desidia normativa, sino el resultado de una decisión legislativa movida por exclusivos intereses recaudatorios, anclada en lo que ha venido a denominarse la concepción unitaria del concepto deuda tributaria. Dicha concepción, como tuvimos oportunidad de denunciar hace ya demasiados años, ha ocasionado que el régimen exorbitante de autotutelas y garantías con las que se reviste el Ordenamiento tributario para la correcta exacción de los tributos, se extienda más allá de su ámbito natural de actuación, que no es otro que garantizar el interés colectivo en la contribución al sostenimiento del gasto público²⁹.

Para combatir la indicada extralimitación de esta visión expansionista del deber de contribuir, la doctrina tributaria, por un lado, se esforzaba en pedir la exclusión de la sanción del concepto deuda y, en consecuencia, la separación de los procedimientos de regularización y sancionador tributario, y por otro, mientras no se producían las necesarias reformas normativas para conseguir el indicado objetivo, se refugiaba en la propia doctrina del Tribunal Constitucional en su recepción del concepto «*Ius puniendi del*

29 Por ello, las indicadas prerrogativas no nos han de llevar a glorificar el significado del “*deber de contribuir*” hasta el punto de subvertir la propia esencia de las relaciones entre la Administración tributaria y los administrados, ni de las instituciones jurídicas que han de regular dichas relaciones, convirtiendo por tal motivo, con tal excusa, a los expedientes técnicos del Derecho Tributario en una ínsula al margen del tronco común de nuestro Ordenamiento. (LÓPEZ MARTÍNEZ, J. –1997–: “El principio de Igualdad en la ley y su proyección entre la Administración tributaria y los administrados. Un apunte”. En *Estudios de Derecho Público –vol. Iº–*. (Homenaje a J.J. Ruiz Rico). Tecnos. Madrid, págs. 425 y ss.).

Estado» para atemperar la penetración del deber de contribuir en las respuestas del ordenamiento ante las lesiones del derecho objetivo³⁰.

En este sentido, como resulta por todos conocido, el Tribunal Constitucional en la primera sentencia en la que abordó la problemática estudiada –STC 18/1981, de 16 de junio de 1981– se pronuncia sobre la aplicabilidad al Derecho Administrativo Sancionador de los principios contenidos en el art. 24 de la Constitución, con el fin de determinar si la Administración puede imponer a los ciudadanos sanciones “*de plano*” o ha de someterse a un procedimiento con las garantías contenidas para el proceso punitivo en el indicado precepto³¹. De forma que, para realizar dicha interpretación fina-

30 Como hemos señalado en otro lugar [LÓPEZ MARTÍNEZ, J.: «La Constitución Española, el «Ius puniendi del Estado» y el derecho sancionador tributario. (Un apunte metodológico para su aplicación en nuestro derecho positivo)». En prensa.] decimos recepción, porque fue el Tribunal Supremo quien desarrollará, con bastante antelación a la promulgación de la Constitución española de 1978, su elaboración teórica. Elaboración que aparece con toda claridad, por vez primera, en su Sentencia de 9 de febrero de 1972 al señalar que: “*las contravenciones tipificadas (en un reglamento administrativo) se integran en el supraconcepto del ilícito, cuya unidad sustancial es compatible con la existencia de distintas manifestaciones fenoménicas entre las cuales se encuentra tanto el ilícito administrativo como el penal que exigen ambos un comportamiento humano (jurídicamente idéntico) ... esencia unitaria que, sin embargo, permite las reglas diferenciales inherentes a la distinta función para la cual han sido configurados uno y otro ilícito*”. Y meses más tarde, (según nos previene el profesor NIETO, A (2002), pág.148), el propio Tribunal desarrollará las consecuencias jurídicas que habrán de derivarse de dicha elaboración: “...es imperiosa la necesidad de que existan unos principios generales y un cuerpo de doctrina que cubran el Derecho Penal común y el llamado por algunos, no sin falta de fundamento, Derecho Penal Administrativo, por darse en los dos unas mismas exigencias, como son las derivadas del principio de legalidad en sus distintas vertientes: órgano competente, procedimiento adecuado, defensa del inculpaado, tipificación del hecho criminoso, ya que si, por un lado, el Derecho Sancionador representa la protección más enérgica de los bienes necesitados de una protección especial, por otro, ese mismo rigor demanda, en contrapartida, las máximas garantías para los encausados...” (STS de 31 de octubre de 1972. Ar. 4675). Con posterioridad, nos precisó que su jurisprudencia “...había venido elaborando la teoría del ilícito como supraconcepto comprensivo tanto del ilícito penal como administrativo. Y, sobre esta base, dado que el derecho penal había obtenido un importante desarrollo doctrinal antes de que se formase una doctrina relativa a la potestad sancionadora de la Administración, se fueron aplicando a ésta los principios esenciales construidos con fundamentos en los criterios jurídicos penales” (STS de 23 de Mayo de 1988 Ar. 3745).

De lo anterior hemos de deducir, a modo de inevitable conclusión, que la promulgación de la Constitución solo vino a consagrar, y a dotar de carta de naturaleza, al fenómeno que la doctrina del Alto Tribunal ya había ido elaborando en sus diversas sentencias. No obstante, no podemos olvidar que en el texto constitucional se produce un reconocimiento definitivo de la potestad sancionadora de las Administraciones Públicas, pero de su tenor poco más se puede inferir, que no sea –que no es poco– que la cuestión debatida tras su promulgación ya no se centra en la existencia de la potestad sancionadora, ni la de su justificación, sino la de su juridificación. (En este sentido ver entre otros a RAMÍREZ GÓMEZ, S. (2000): *El principio no bis in idem en el ámbito tributario (aspectos sustantivos y procedimentales)*. Ed. Marcial Pons. Madrid, pág.18. Vid. También en esta misma línea a NIETO, A. (2002): *op. cit.*, pág. 158.

31 “A tal efecto debe partirse de que el mencionado precepto contempla de forma directa e inmediata, como indica su propio tenor literal, el derecho a la tutela efectiva de los jueces y tribunales y a determinadas garantías de tipo procesal, con especial referencia al orden penal, sin aludir de forma expresa al ejercicio de la potestad sancionadora por la Administración. Por ello es necesario determinar su ámbito, teniendo en cuenta que la Constitución incorpora un sistema de valores cuya observancia requiere una interpretación finalista de la norma Fundamental” (F.J.2º).

lista, nuestro máximo intérprete acude al indicado «*supraconcepto*» que infiere del principio de legalidad contenido en el art. 25 de la Constitución y de la reiterada jurisprudencia de nuestro Tribunal Supremo³².

A nuestro entender³³, la interpretación correcta del indicado fallo es la que sigue: a) existe un reconocimiento constitucional de la potestad sancionadora de las Administraciones Públicas. Se trata de un reconocimiento explícito y se infiere de la literalidad del art. 25 de nuestra Carta Magna; b) en consecuencia, el ordenamiento punitivo del Estado presenta dos manifestaciones susceptibles de proteger un mismo bien jurídico; c) lo anterior supone un reconocimiento de la identidad ontológica entre ambas suertes de ilícitos; d) dichas manifestaciones van a tener unas diferencias que han de situarse en la prohibición de penas privativas de libertad en el sancionador administrativo y en otras que el propio Tribunal Constitucional califica de “*carácter formal*”³⁴; e) en consecuencia, los principios contenidos en el art. 24 de la Constitución, si bien son aplicables a sendas manifestaciones del “*Ius puniendi*”, su aplicación al administrativo sancionador no será literal, sino solo en la medida que permita preservar los valores esenciales que se encuentran en la base de dicho precepto y la seguridad jurídica que garantiza el art. 9 de la propia Constitución. De todo lo anterior se ha de colegir que, desde la perspectiva constitucional, habrá que atender a una doble suerte de cuestiones para precisar la operatividad de los indicados principios: en primer lugar, el alcance de las diferencias de las distintas manifestaciones

32 “Para llevar a cabo dicha interpretación, ha de recordarse que los principios inspiradores del orden penal son de aplicación, con ciertos matices, al derecho administrativo sancionador, dado que ambos son manifestaciones del ordenamiento punitivo del Estado, tal y como refleja la propia Constitución (art. 25, principio de legalidad) y una muy reiterada jurisprudencia de nuestro Tribunal Supremo..., hasta el punto que un mismo bien jurídico puede ser protegido por técnicas administrativas o penales, ...” (F.J.2º). Pero hemos de poner de manifiesto que el Tribunal Constitucional no se limita a indicar que los principios inspiradores del orden penal son aplicables, con matices, al orden sancionador administrativo, sino que, y a nuestro juicio esto es de extraordinaria importancia, se pronuncia por la identidad ontológica de delitos y sanciones al señalar que “...un mismo bien jurídico puede ser protegido por técnicas administrativas o penales”. Lo que no empece, para significar a reglón seguido que “...junto a las diferencias apuntada en la aplicación de los principios inspiradores existen otras de carácter formal en orden a la calificación (delito o falta, o infracción administrativa), la competencia y el procedimiento (penal o administrativo con posterior recurso ante la jurisdicción contencioso-administrativa); ello además del límite ya señalado respecto al contenido de las sanciones administrativas”. La conclusión del Tribunal Constitucional no es otra que la aplicabilidad de los principios reflejados en el art. 24 de la CE al procedimiento administrativo sancionador, pero solo: “...en la medida necesaria para preservar los valores esenciales que se encuentran en la base del precepto, y la seguridad jurídica que garantiza el art. 9 de la constitución. No se trata, de una aplicación literal, dada las diferencias apuntadas, sino con el alcance que requiere la finalidad que justifica la previsión constitucional”.

33 Para un análisis más detenido de cuanto aquí solo podemos dejar anotado, ver nuestro trabajo «La Constitución Española, el «*Ius puniendi* del Estado» y el derecho sancionador tributario. (Un apunte metodológico para su aplicación en nuestro derecho positivo)». En prensa.

34 Estas serán, siguiendo la literalidad de su Fundamento, aquéllas que atienden a la calificación, la competencia y el procedimiento.

del “*Ius puniendi del Estado*”; en segundo término, el contenido esencial de los principios indicados, cuyos valores han de ser garantizados con independencia de las diferencias que se han señalado.

No es este el momento de enjuiciar la operatividad de la significada doctrina del Tribunal Constitucional, ni el de realizar un análisis del resto de sus pronunciamientos cuando ha tenido la oportunidad de aplicar la metodología que se ha autoimpuesto en la Sentencia de referencia, pero sí pensamos que hemos de pronunciarnos sobre la aparente contradicción en que dicha metodología incurre, ya que deja abiertos dos frentes que la doctrina y la jurisprudencia no han venido diferenciando con el rigor que creemos es necesario a la hora de precisar el alcance y el contenido de una de las manifestaciones del “*Ius puniendi del Estado*”. En efecto, si volvemos a la argumentación del máximo intérprete de la norma constitucional, encontramos en ella una especie de círculo vicioso al que no da salida y que resulta esencial para nuestro análisis: ¿los principios del art. 24 de la Constitución, que son aplicables con “matices” al sancionador administrativo, lo son por formar parte de “*Ius puniendi*” del Estado?; ¿lo son por ser del orden penal?; ¿la misma doctrina habrá de aplicarse al resto de los principios de este último?; ¿o solo a los que tienen expresa plasmación constitucional?; ¿existen principios sancionadores administrativos y principios punitivos del orden penal?...

Para poder sintetizar nuestra opinión en relación con los indicados interrogantes, hemos de hacer alusión a otro trascendental pronunciamiento del Tribunal Constitucional que, desde nuestra perspectiva, condicionó las diversas interpretaciones que se han ido vertiendo en la doctrina y en la jurisprudencia de los principios indicados. Nos referimos a la STC 77/1983 de 7 de Noviembre de 1983, que, en apariencia, precisa cuales son los límites de la potestad sancionadora de las Administraciones Públicas³⁵.

35 En la indicada sentencia, tras hacer un reconocimiento expreso de la identidad ontológica entre pena y sanción, significando que “...en un sistema que rigiera de manera estricta y sin fisuras la división de poderes del Estado, la potestad sancionadora debería constituir un monopolio judicial y no podría estar nunca en manos de la Administración”, señala que la Constitución, probablemente por las razones de índole práctica anunciadas, no ha excluido la existencia de una potestad sancionadora de la Administración, sino que, lejos de ello, la ha admitido (art.25.3 CE), “... aunque, como es obvio, sometiéndole a las necesarias cautelas, que preserven y garanticen los derechos de los ciudadanos”(F.J.2º). En consecuencia, señala la existencia de unos límites al ejercicio de la potestad sancionadora: “...que de manera directa se encuentran contemplados por el art. 25 de la Constitución y que dimanar del principio de legalidad de las infracciones y de las sanciones”. Pero es más, “... estos límites, contemplados desde el punto de vista de los ciudadanos, se transforman en derechos subjetivos de ellos y consisten en no sufrir sanciones sino en los casos legalmente previstos y de autoridades que legalmente puedan imponerlas” (F.J.2º). No obstante, en su siguiente Fundamento Jurídico, realiza una especificación de los límites a la potestad sancionadora de las Administraciones Públicas, y aunque de nuevo cita el art. 25.1 de nuestra Carta Magna, se hacen referencia a cuantos siguen: “a) la legalidad, que determina la necesaria cobertura de la potestad sancionadora en una norma de rango legal, con la consecuencia del carácter excepcional que los poderes sancionadores en manos de la Administración presentan; b) la interdicción de penas de privación de libertad a las que

Parece evidente, a nuestro juicio³⁶, que la intención de nuestro máximo interprete es la de recopilar el conjunto de límites oponibles, desde la perspectiva constitucional, al ejercicio de la potestad sancionadora de las Administraciones Públicas, y parece también evidente que entre ellos, al menos de forma expresa, no aparecen el resto de los “*principios penales*”, que, según la jurisprudencia, también la del Tribunal Constitucional, eran aplicables, con matices, al procedimiento sancionador tributario.

En consecuencia, dos son las posibles interpretaciones que nos atrevemos a realizar de la doctrina del Tribunal Constitucional analizada: o bien entendemos que los únicos principios “penales” aplicables, aun con matices, son los referenciados en el art. 24 de nuestra Carta Magna, y por ello son los únicos incluidos en la especificación que realiza el Tribunal Constitucional, o bien junto a ellos, serán también operativos al sancionador administrativo el resto de los principios no constitucionales del “orden penal”, aunque estos no sean de tal fuerza como para poder ser objeto de ponderación con otros principios también constitucionales.

Desde nuestra perspectiva, para la ruptura del indicado círculo nada mejor que creernos nuestros propios dogmas, de forma que si somos partidarios de una visión unitaria de los principios punitivos, no deben existir principios del “*Ius puniendi del Estado*” y principios de los distintos órdenes que los confirman³⁷, lo que existirá es un corpus de principios y un conjunto de técnicas que posibilitarán su penetración en las distintas relaciones jurídicas que se generan en ambos órdenes. En consecuencia, solo existirán principios constitucionales y principios no constitucionales, o, por mejor decir, principios que tengan su plasmación expresa en la Constitución y aquéllos que o bien se infieren de ellos o han sido establecidos por el legislador o elaborados por la jurisprudencia. Cosa distinta serán las reglas, las técnicas, los instrumentos de su aplicación concreta, que, en demasiadas ocasiones, ante la ausencia de una parte general del Derecho Administrativo Sancionador, también se “importan” del orden penal, aunque con el nombre de principios, al sancionador administrativo.

puede llegarse de modo directo o indirecto a partir de las infracciones sancionadas; c) el respeto a los derechos de defensa, reconocidos en el art. 24 de la Constitución, que son de aplicación a los procedimientos que la Administración siga para imposición de sanciones; d) finalmente, la subordinación a la Autoridad judicial” (F.J.3º).

36 Con independencia del juicio que nos merezca la indicada especificación.

37 En este sentido, FUSTER ASENCIO, C. (2001): *El procedimiento sancionador tributario*. Aranzadi, pág. 26, precisa que el Tribunal Constitucional, en su sentencia 18/1981, coloca a ambas potestades sancionadoras como partes integrantes de una unidad superior: el “*Ius Puniendi del Estado*”. Lo que ha de hacer derivar que “no tienen por qué ser los principios penales los aplicables al ámbito sancionador; sino que ha de tratarse de principios comunes sancionadores, que se aplicarán en un plano de igualdad al Derecho penal y al Derecho Administrativo Sancionador. Sin embargo el Tribunal Constitucional tras declarar este dogma no ha extraído de él las consecuencias pertinentes; y no las ha extraído, por cuando sigue declarando la aplicación al ámbito sancionador administrativo de los principios penales”.

No obstante, nuestra normativa sectorial –tanto administrativa como tributaria–, en lugar de ofrecernos el conjunto de conceptos, estructuras y reglas del Derecho Sancionador Administrativo, a través de los cuales se habrían de materializar los principios punitivos, en definitiva, en vez de realizar la labor de ponderación que compete al legislador, nos ofrece una visión a veces “corregida y reducida” de dichos principios, que lejos de introducir la seguridad jurídica que demanda el ordenamiento, resultan ser la causante de un semillero de pleitos cuando el administrado toma conciencia de su condición de ciudadano.

Si no erramos en nuestro planeamiento, el conjunto de principios que se derivan del “*Ius puniendi del Estado*” es operativo, sin necesidad de interposición legal, mucho menos reglamentaria, al procedimiento sancionador tributario y, en consecuencia, en la implementación de los indicados principios no han de derivarse más «matices» que aquéllos que vengan impuestos por las propias técnicas de su penetración en los diferentes órdenes aludidos, es decir en función de las “reglas” que en cada orden se establecen para el ejercicio del poder punitivo³⁸.

En efecto, en nuestro sector del ordenamiento no hemos sabido, o querido, resolver dos suertes de problemas que conviene diferenciar para no incurrir en la fungibilidad conceptual que apuntábamos líneas arriba: en primer lugar, la ausencia de esa parte general del derecho sancionador a que con tanta reiteración venimos haciendo referencia; en segundo término, pero no por ello menos trascendente, en el hecho, a nuestro juicio contrastado, de que la sanción tributaria y la articulación que, *lege data*, ofrece su régimen jurídico³⁹ se debate entre el carácter de respuesta represiva estimulante de la disuasión de conductas típicas, antijurídicas y culpables y el de una obligación de resarcimiento de daños y perjuicios accesoria a otra tributaria⁴⁰.

Todo cuanto antecede obedece, según pensamos, a la propia configuración legal de las sanciones tributarias como elemento no definitivamente

38 Otra cuestión será la atinente a aquellos problemas que hacen referencia a la hipotética ponderación de bienes o valores constitucionales en conflicto, que, como indicábamos, en nuestro ámbito de estudio resulta mucho menos evidente de lo que pudiera pensarse si seguimos la práctica jurisprudencial recaída hasta el momento, en la extensión del “deber de contribuir”. Nada más lejos de un planteamiento estrictamente jurídico cuando hablamos de la lesión del derecho objetivo, por mucho que éste conlleve –lo que no ocurre siempre– la lesión del derecho subjetivo de crédito.

39 La LGT de 2003 poco avanza, frente a lo que a primera vista pudiera parecer, con su predecesora.

40 Y ello, a pesar de que exista acuerdo doctrinal y jurisprudencial en ubicar su naturaleza en la primera, puesto que la aplicación que se realiza de su régimen jurídico positivo nos acerca claramente a la segunda.

escindido, a pesar de la dicción del art. 58.3 de nuestra LGT⁴¹ de la deuda tributaria, y no solo, que también, por el actual diseño del procedimiento sancionador tributario.

Para desterrar, también de nuestro actual derecho positivo, las consecuencias de la inercias indicadas, conviene recordar que la mayor parte de la doctrina penalista precisa que las penas tienen una doble finalidad: preventiva y afflictiva, y que es precisamente este componente teleológico el que debe distinguir a las penas de las sanciones civiles, cuya finalidad reside solo en el resarcimiento del daño causado, y a estas últimas de las sanciones tributarias, a las que se le debe excluir cualquier carácter indemnizatorio, ya que resultan perfectamente compatibles con el interés de demora.

Por lo tanto, la sanción tendrá la doble finalidad intimidatoria y represiva, pero hay que descartar de plano la finalidad fiscal o recaudatoria, no solo porque también existen sanciones no pecuniarias, ni porque la graduación del importe de la sanción de acuerdo con el importe de la cuota únicamente sea una cuestión técnica que solo se predica de las sanciones proporcionales, ni porque el principio de personalidad impida la extensión de responsabilidad a terceros, sino porque, desde la perspectiva de su contenido y finalidad, no se diferencia de las multas penales. Todo cuanto antecede resulta evidente si observamos la identidad de bienes jurídicos protegidos entre las infracciones tributarias criminalizadas y no criminalizadas que se dan en el seno del Derecho Penal Financiero, puesto que mientras que la naturaleza de ambas es punitiva, su incorporación en un texto penal o en la propia LGT es de mero carácter accidental, por lo que, teniendo en cuenta el principio de intervención mínima del Derecho Penal, se torna en una mera opción político-legislativa⁴².

Por lo anterior, tomando como criterio definitivo la índole de la reacción prevista por el Ordenamiento, la sanción tributaria, tanto por su estructura, por su finalidad, como por la forma de su aplicación, constituye una medida ontológicamente idéntica a la pena, aun cuando sea pronunciada por una autoridad no judicial, resultando cuanto menos curioso que sea la propia LGT la que enturbió toda esta configuración al considerarlos parte

41 “Las sanciones tributaria que pueden imponerse de acuerdo con lo dispuesto en el Título IVº de esta Ley no formarán parte de la deuda tributaria, pero en su recaudación se aplicarán las normas incluidas en el Capítulo Vº del Título IIIº de esta Ley”.

42 APARICIO PÉREZ, A. (1991): *Delitos e infracciones tributarias*. Lex Nova. Valladolid, pág. 23. En consecuencia, simples razones de efectividad son las argumentadas tradicionalmente como fundamento de la potestad sancionadora de la Administración tributaria, pero puesto que nos encontramos ante lesiones del orden general –por infringir intereses generales, no de la Administración–, dicha potestad sancionadora solo se justifica en la medida en la que su regulación responda a los principios informadores del orden punitivo (Vid. SÁNCHEZ AYUSO, I. (1996): *Circunstancias eximentes y modificativas de la responsabilidad por infracciones tributarias*. Marcial Pons. Madrid, pág.32).

accesoria de los elementos esenciales de la deuda, cuestión, como indicábamos en las ideas previas del presente trabajo⁴³, solo protocolariamente desaparecida por la entrada en vigor de la Ley, 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

En consecuencia, hemos de denunciar que nuestro actual derecho positivo no ha sido capaz de despojarse de las nefastas consecuencias que para la operatividad de los principios del «*Ius Puniendi*» al sancionador tributario trajo consigo la unicidad del concepto deuda tributaria. Y la constatación de esta realidad desde los parámetros vigentes en nuestro ordenamiento sectorial y, fundamentalmente, desde la interpretación que de ellos realizan parte de los operadores jurídicos, requiere de la articulación de un método que facilite la penetración práctica de los principios constitucionales en el sancionador tributario. Para ello, se han de tener en cuenta, con carácter prioritario, y evidentemente previo, los problemas específicos que atienden a la propia naturaleza y régimen jurídico de las infracciones y sanciones tributarias, ya que, según pensamos, solo después de fijar con claridad su régimen jurídico “propio”, una vez depurado de los principios atinentes a los procedimientos de regularización de deudas, habrá que atender a la aplicación de los principios punitivos, con los únicos «matices» que determinen las reglas y las técnicas de su penetración a los procedimientos sancionadores de corte administrativo, pero no, insistimos, por los que vienen «impuestos» por otra serie de procedimientos y de principios.

III. LA INSTRUCCIÓN PENAL EN EL SENO DEL PROCEDIMIENTO DE REGULARIZACIÓN DE LA DEUDA: EL DELITO FISCAL AL SERVICIO DE LA RECAUDACIÓN TRIBUTARIA

Para presentar simplemente la problemática que queremos abordar en esta segunda parte de nuestro trabajo, quizás convenga comenzar recordando que la propia iniciación de los procesos penales instruidos por delito contra la Hacienda Pública que traen su causa –como viene siendo habitual– por traslado del «tanto de culpa» del órgano que ha regularizado la deuda, la Inspección de los tributos, queda supeditada al análisis realizado en sede administrativa sobre las causas de exclusión de responsabilidad.

Entre ellas el carácter expansionista del deber de contribuir adquiere especial sentido, al observar como en la última modificación del art. 305 del CP –L. 7/2012, de 27 de diciembre– se añade una característica del tipo

43 Y hemos desarrollado en otro lugar «La Constitución Española, el «*Ius puniendi* del Estado» y el derecho sancionador tributario. (Un apunte metodológico para su aplicación en nuestro derecho positivo)». En prensa.

que pudiera parecer ya contemplada en la normativa anterior bajo la forma de excusa absolutoria, pero que al incluirse como elemento del tipo penal introduce un matiz de extraordinaria importancia, ya que si se ha regularizado la situación en los términos contemplados en el párrafo cuarto de este precepto, el delito nunca se ha consumado, por lo que la Agencia Tributaria no ha de denunciar todas las regularizaciones extemporáneas como ocurría con la anterior normativa⁴⁴. Y ello, si partimos del hecho de que, a nuestro juicio, el delito de defraudación lo es desde que se consuma⁴⁵ supone hurtar al orden penal su capacidad de pronunciarse sobre la exclusión de responsabilidad para eliminar cualquier posible punibilidad sobre el delito. En otros términos, como adelantábamos, el expansionismo del deber de contribuir se impone en la determinación del propio tipo penal⁴⁶.

Como hemos señalado en las ideas previas del presente trabajo, la reforma insinuada en el tipo penal por la L. O. 7/2012 y que más tarde ha sido desarrollada por el legislador tributario al promulgar el nuevo Título VI^o de la LGT con la rúbrica «*Actuaciones y procedimientos de aplicación de los tributos en los supuestos de delito contra la Hacienda Pública*»⁴⁷, supone un paso más, quizás el definitivo, en este proceso de expansionismo del deber de contribuir en los tipos y en los procesos del orden penal, limitando derechos y recortando garantías por exclusivos intereses recaudatorios. Es decir, seamos claros, priorizando la respuesta a la lesión del derecho subjetivo de crédito frente a la prevista por el incumplimiento del derecho objetivo. Y así nos va.

44 Esta misma filosofía se puede observar en el dato de que en el precepto reseñado se prevé una atenuación de la pena en uno o dos grados cuando los imputados reconozcan la comisión del ilícito y satisfagan íntegramente la deuda tributaria en el plazo de dos meses desde la citación judicial, o bien colaboren con las autoridades para la investigación de los hechos y para la identificación y captura de otros responsables. Hemos de destacar que dicha regularización ha de alcanzar a la totalidad de la deuda tributaria en los términos establecidos en el art. 58 de la LGT.

45 Para un análisis más detenido de cuanto aquí solo podemos dejar anotado, recomendamos el estudio del trabajo doctoral de MARTÍ ANGULO, J. L. (2017): «*La conexión entre el procedimiento tributario y el proceso penal. Las actuaciones de la Administración tributaria ante el delito contra la Hacienda Pública*». Granada. Inédita.

46 No se trata de un proceso nuevo. A nuestro juicio, desde la L. 50/1997, de 14 de noviembre, todas las reformas de este tipo penal han tratado de dar respuesta a lo que no alcanzó a solucionar el «desarrollo desmesurado del derecho administrativo sancionador» (LÓPEZ MARTÍNEZ, J. (1998): «Análisis jurídico de la incorporación de las sanciones al concepto deuda tributaria. La experiencia española». En *la criminalización de las infracciones fiscales*. Tomo II^o. Asociación Fiscal Portuguesa. Lisboa, pág. 257 y ss.). Y ello a pesar de que tras un largo proceso el ordenamiento tributario concentró, en un solo órgano –con una tenue separación personal–, las funciones de comprobación, investigación y liquidación de deudas y de imposición y cobro de los ilícitos tributarios. Y todo ello bajo un sistema de responsabilidad objetiva justificada, como no, por las necesidades recaudatorias que aparecían bajo la unidad conceptual de la deuda y de los procedimientos. Y en este proceso, coincidimos con MARTÍ ANGULO, J. L. (2017). *op. cit.* Págs. 738 y ss., en señalar que las diferentes modificaciones del tipo penal solo han intentado subsanar los posibles errores que impedían hacer efectivo el cobro de la deuda tributaria defraudada.

47 Reforma que se introduce por la L. 34 /2015, de 21 de septiembre.

Si tuviésemos que condensar las líneas esenciales de la reforma⁴⁸, el sistema proyectado perfila las relaciones de ambas instrucciones en torno a las siguientes grandes líneas maestras: cuando sea posible se producirá en vía inspectora la separación de dos liquidaciones, la de la deuda vinculada al delito y la de la deuda no vinculada; la de la deuda no vinculada se desarrollará por los procedimientos de liquidación, recaudación y revisión vigentes; la de la deuda vinculada al delito, si bien mantiene su estructura actual en relación a su inicio y tramitación –las del procedimiento inspector– incorpora significativas modificaciones en relación con las fases de terminación y revisión, menos, como veremos, en la fase de recaudación. Es decir, limitándolos exclusivamente a los elementos que queremos poner de manifiesto desde estas líneas, las características más representativas de este nuevo formato de relaciones entre procedimiento y proceso, son las que siguen:

En primer lugar, se precisará, para liquidar, la pertinente autorización del órgano administrativo competente para interponer la denuncia o la quejella. No obstante, en este aspecto, la Ley General Tributaria, que a modo de «reglamento» desarrolla el tipo penal (*sic*), afirma de forma tajante, sin utilizar el «podrá» del Código Penal, que se “*continuará la tramitación del procedimiento*”, lo que significa que salvo en los tres supuestos tasados establecidos en el nuevo art. 251 LGT, se anula la operatividad de la suspensión de la instrucción del procedimiento de regularización tras la aparición de la «*noticia criminis*», sin perjuicio de que tras dictarse la pertinente liquidación se eleve el correspondiente «tanto de culpa» al órgano jurisdiccional pertinente.

No obstante, la reforma –con, insistimos, exclusivos intereses recaudatorios– nada precisa ni sobre el elemento que sitúa como requisito de procedibilidad «cuando la Administración Tributaria aprecie indicios de delito contra la Hacienda Pública», ni sobre los efectos que tal hecho han de desplegar en el procedimiento administrativo de regularización, que, ahora, salvo en supuestos tasados, ha de continuar⁴⁹.

48 Para un mayor desarrollo recomendamos la lectura, entre otros, de MONTERO DOMÍNGUEZ, A (2012): “la proyectada reforma de la regulación del delito contra la hacienda Pública”, *Rev. Tribuna Fiscal*. n.º 263; Y (2015) “*La Ley General Tributaria*”. La reforma tributaria. Ed. Tirant Tributario. Valencia; BELTRÁN GIRÓN, F. (2012): “El proyecto de reforma del art. 305 del CP: principales novedades”, *Rev. Carta Tributaria –monografías–*, n.º 20; AYATS VERGÉS, M Y DE JUAN CASADEVALL, J. (2013): *Informe sobre las novedades introducidas en la nueva regulación del delito Fiscal: algunas propuestas de mejora*, Ed. Fundación Impuestos y Competitividad, Madrid.; ANIBARRO PÉREZ, S. (2017): *Los procedimientos de aplicación de los tributos en los supuestos de delitos contra la Hacienda Pública*. Tirant lo Blanch. Valencia. Y MARTÍ ANGULO, J.L. (2017): “*La conexión entre el procedimiento tributario y el proceso penal. Las actuaciones de la Administración tributaria ante el delito contra la Hacienda Pública*”, *op. cit.*

49 Es evidente que no podemos confundir «indicios» con una mera «sospecha». El propio Tribunal Supremo –ver por todas el F. J. III.º de su sentencia de 22-06-2010– ha señalado que «*la sospecha es tan solo una circunstancia meramente anímica –mientras que el indicio– es un vestigio racional que precisa para entenderse fundado hallarse apoyado en datos objetivos, que han de serlo en un doble sentido:*

Puede pensarse que, con la actual normativa, la determinación del momento en el que aparece la «*noticia criminis*» no es tan determinante como en la regulación hasta ahora vigente, en la que había que paralizar el procedimiento y elevar el correspondiente tanto de culpa para la salvaguardia de los derechos y las garantías del futuro “investigado”; no obstante, a nuestro juicio, nada más lejos de la realidad, ya que una cosa es que por imperativo legal se haya de continuar el procedimiento de liquidación y otra, que tras dicha «noticia», no haya mutado su naturaleza y con ella los principios que le resultan aplicables⁵⁰.

En esta misma línea de consideraciones, como hemos visto, la regla general, una vez detectados los indicios en sede de regularización, ordena que se produzca la «segregación» del procedimiento, de forma que la liquidación de la cuota vinculada al delito seguirá el procedimiento específico regulado en el nuevo título, mientras que la cuota no vinculada se regulará por los procedimientos de aplicación usuales. No obstante, como excepción se paralizará el procedimiento de regularización –y el sancionador tributario– trasladando el pertinente «tanto de culpa» a la jurisdicción competente en los supuestos contemplados en el art. 251.1 de la LGT⁵¹. En estos supuestos, junto al escrito de denuncia o querrela, se deberá trasladar a la juris-

en primer lugar, el de ser accesibles a terceros, sin lo cual no puede ser objeto de control, y en segundo lugar, que han de proporcionar una base real de la que pueda inferirse que existe elementos probatorios del ilícito penal investigado ...»; sin embargo, también resulta obvio –aunque en absoluto tratado en la reforma analizada– que una cosa es el indicio que motiva la decisión de utilizar el procedimiento de regularización ahora analizado y otra distinta la sospecha del actuuario de que la actuación investigada pudiera ser constitutiva de delito, lo que sin duda le hará cambiar de estrategia de investigación y tal hecho entendemos no es neutral desde la perspectiva de la operatividad de los derechos, las garantías y los principios que han de ser aplicables en el procedimiento regularizado y en el orden punitivo.

50 El ejemplo antes comentado –hay muchos más– nos ayudará a situar las inquietudes que queremos poner de manifiesto: cuando en regularización se determina que existen indicios de la comisión del delito y se activa dicho procedimiento ¿siguen operativos los deberes de colaboración del obligado?, ¿cómo se garantiza el derecho a no autoinculparse si nada dice el nuevo procedimiento sobre el valor de los datos y pruebas obtenidas en regularización con amenaza de sanción?... En consecuencia, nos encontramos con idénticos problemas a los hasta ahora vigentes que no han sido abordados en la reforma introducida a pesar de que a la temática analizada se dedique todo un Título de nuevo cuño en nuestra Ley General.

51 A saber: a) cuando la tramitación de la regularización administrativa pudiera ocasionar la prescripción del delito (obviamente como consecuencia del diferente plazo de prescripción de la acción administrativa –4 años– y la penal –5 o 10 años–); b) cuando tras las típicas actuaciones inspectoras de comprobación o investigación no haya sido posible determinar con exactitud el importe de la liquidación o su atribución a un concreto obligado. En estos casos se confía en que la instrucción del proceso penal determine lo que no ha podido ser concretado en el de regularización tributaria, lo que puede ser comprensible como última ratio, pero no deja de ser contradictorio con los principios informadores de las relaciones entre procedimiento y proceso vigentes; y c) cuando el procedimiento de regularización pudiera perjudicar la investigación o la defraudación. Por ejemplo, porque no se puedan realizar actuaciones de comprobación por no haber finalizado el correspondiente periodo impositivo.

dicción competente el acuerdo «motivado» de la concurrencia de los casos excepcionales que han determinado la decisión de no proceder a dictar liquidación administrativa⁵².

En segundo lugar, deberíamos presentar las características más representativas de la liquidación de la cuota vinculada al delito que se contienen en las especificaciones contempladas en el nuevo art. 253 de la LGT: la primera de ellas consiste en que se formalizará una propuesta de liquidación al margen del acta inspectora⁵³; la segunda especialidad de relevancia que vamos a encontrar en el procedimiento estudiado –art. 253.1 LGT– consiste en constatar como, por expresa previsión legal, en dicho trámite no se podrán sustanciar algunas cuestiones referentes al procedimiento administrativo, como los efectos de los defectos procedimentales o temporales⁵⁴. Otra especialidad de este procedimiento consiste en que una vez finalizado el plazo de audiencia y examinadas las alegaciones por parte del actuario, con la autorización previa o simultánea del órgano competente de la Administración Tributaria para interponer denuncia o querrela, se dictará la liquidación administrativa correspondiente a la cuota vinculada al delito y, en este momento, se pasará el pertinente «tanto de culpa»⁵⁵, pudiendo ocurrir que la denuncia o querrela sea inadmitida, en cuyo caso se determi-

52 A estos efectos, no será operativo el trámite de audiencia o alegaciones al obligado tributario al que se refiere en el procedimiento especial el art. 253 de la LGT y, en consecuencia, también en este aspecto, se mantiene la regulación hasta ahora vigente con carácter general.

53 Posiblemente para eludir los problemas que se derivarían de su consideración como documento público. Propuesta que deberá expresar los hechos y los fundamentos de derecho en los que se basa y que deberá ser notificada al obligado para que en el plazo de 15 días naturales alegue cuanto convenga a su derecho. Este plazo de audiencia, que supone recuperar la redacción originaria de la LGT de 2003, pretende conciliar la tutela judicial efectiva en los casos en los que la actuación administrativa puede originar una condena penal. No obstante, la ley no precisa si en este trámite el obligado puede pronunciarse sobre la tramitación del expediente a través de este procedimiento especial, en consecuencia sobre los aspectos punitivos de la decisión administrativa, como ocurría en el contemplado inicialmente en la redacción originaria del art. 180 LGT, o si nos encontramos ante el trámite usual de todo procedimiento de aplicación de los tributos que culmina con una propuesta de liquidación.

54 Anticipándose, en consecuencia, en sede de regularización, la primacía del derecho penal y la búsqueda de la verdad material propia del proceso, sin que esta precisión incorpore más garantías que atemperen la fungibilidad de los principios que se están aplicando, que el reconocimiento de que los efectos de estos defectos procedimentales serán tenidos en cuenta en caso en el que el órgano jurisdiccional no observase conducta punitiva y sean devueltas las actuaciones a la sede administrativa.

55 Lo que interrumpirá los plazos de prescripción del derecho a determinar la deuda y de imponer la sanción, dando por concluido el procedimiento de regularización, en relación con los elementos contemplados en dicha liquidación, con su notificación al obligado, en la que se advertirá que el periodo voluntario de ingreso comenzará una vez que le sea notificada la admisión a trámite de la denuncia o querrela en los términos contemplados en el art. 255 de la LGT. Como consecuencia de lo anterior, en este procedimiento especial se produce una disociación entre la liquidación y la recaudación, ya que a diferencia de lo que ocurre en los procedimientos usuales de regularización de deudas, la notificación de la liquidación no conllevará el inicio del periodo voluntario de pago, que en este procedimiento comenzará con la «notificación del inicio del periodo

nará la retroacción de las actuaciones inspectoras al momento anterior al que se dictó la liquidación vinculada al delito, procediéndose, en su caso, a la formalización –ahora sí– de la correspondiente acta, que se tramitará en función de su naturaleza siguiendo las disposiciones generales del procedimiento inspector⁵⁶. Por último, como anticipamos, una de las características más representativas de este procedimiento supone la posibilidad de efectuar dos liquidaciones por separado cuando en relación con un mismo concepto y periodo impositivo se puedan distinguir elementos dolosos que puedan derivar a una conducta determinante de un delito contra la Hacienda Pública, junto con otros en los que no se aprecia esa conducta dolosa. La primera liquidación –la de la cuota vinculada al delito– tendrá la consideración de liquidación provisional –art.101.4, c) LGT– que será la tramitada por el procedimiento que en este momento esbozamos; la segunda –la de la cuota no vinculada al delito– se formalizará en la correspondiente acta, que será tramitada según su naturaleza por el régimen general que regula el procedimiento de Inspección tributaria.⁵⁷

En tercer lugar, y en consonancia con lo indicado con anterioridad, el art. 255 de la LGT precisará que la recaudación de la liquidación de la cuota vinculada al delito seguirá las normas generales establecidas en el capítulo V del Título II de la LGT sin que se produzca la paralización de la acción recaudatoria, salvo que el Juez hubiese acordado la suspensión de las actuaciones de ejecución. Por lo tanto, y salvo este último extremo, no encontraremos más especialidad que la apertura del periodo voluntario de pago

voluntario de pago requiriéndole para que realice el ingreso de la deuda tributaria liquidada en los plazos a que se refiere el art.62.2 de esta Ley» –art. 255 LGT–.

56 En este supuesto de inadmisión, el procedimiento de regularización deberá finalizar en el periodo que reste desde el momento al que se retrotraen las actuaciones hasta la conclusión del plazo general –18 meses– o deberá concluir en seis meses desde la retroacción de actuaciones si este último fuera superior–. De igual forma, este momento determinará el nuevo inicio del cómputo del plazo de la prescripción del derecho a determinar la deuda y a imponer la pertinente sanción.

57 No obstante, la cuantificación de ambas liquidaciones precisa de la fijación de determinadas reglas que aparecen especificadas en el art. 253.3 LGT. A saber: a) La propuesta de liquidación vinculada al delito comprenderá los elementos que hayan sido objeto de declaración, en su caso, por el obligado tributario a los que se sumarán todos aquellos en los que se aprecie dolo, restándose los ajustes a favor del obligado a los que tenga derecho, así como las partidas a compensar o a deducir en la base o en la cuota que pudieran corresponderle. Por último se descontará, en su caso, la cuota a ingresar que se hubiera determinado en la declaración presentada. En consecuencia, esta regla general de distribución de partidas integra el tratamiento, a priori, más favorable al administrado; b) La propuesta de liquidación no vinculada al delito incorporará la totalidad de los elementos comprobados –estén o no vinculados al delito– y se deducirá de su resultado la cantidad determinada en la liquidación vinculada al delito; c) No obstante, se admite la posibilidad de que el obligado opte por un sistema de distribución de partidas diferente –basado en la aplicación proporcional de partidas a compensar o deducir en las bases y las cuotas de las diferentes liquidaciones aludidas–, opción que ha de ser expresamente comunicada a la Administración en el plazo de alegaciones posterior a la propuesta de liquidación vinculada al delito.

se iniciará no con la notificación de la liquidación de la cuota vinculada al delito, sino cuando sea admitida a trámite la denuncia o querrela y se haya notificado al obligado el requerimiento de pago en los plazos generales establecidos en el art. 62.2 de la LGT⁵⁸.

En otro orden de consideraciones hemos de apuntar que el principio general que se proyectará sobre los efectos de la resolución judicial en relación con la liquidación de la cuota vinculada al delito se contempla en el art. 257.1 de la LGT, que precisará, siguiendo lo establecido en el art. 305.5 del CP, que la liquidación administrativa se ha de ajustar a lo que resulte del proceso penal⁵⁹; siendo el art. 257.2 de la LGT donde se presentan los diferentes escenarios y ajustes necesarios respecto de la cuota defraudada determinada en función del correspondiente resultado del proceso penal. A los efectos del presente trabajo, baste con señalar los tres siguientes supuestos: a) si la sentencia fuera condenatoria, pueden concurrir dos situaciones: 1ª) que la cuantía señalada en el proceso penal como cuota sea idéntica a la liquidada administrativamente, en cuyo caso solo se deberían liquidar los correspondientes intereses moratorios; 2ª) si existiere delito pero la cuantificación no hubiese sido la correcta, en más o en menos, aunque subsistirá el acto inicial, se procederá a su rectificación, debiendo respetarse las cuantías confirmadas en la sentencia, en todos sus efectos, en las actuaciones recaudatorias; b) si en el proceso penal no se aprecia la existencia de delito frente a la Hacienda Pública por inexistencia de la obligación tributaria, la liquidación administrativa será anulada aplicándose las normas generales

58 Sí hemos de precisar que las actuaciones de embargo y enajenación de bienes y derechos realizados en el seno del procedimiento de recaudación de las deudas vinculadas al delito se ven afectadas por las limitaciones incorporadas en los arts. 621 bis y 621 ter de la Ley de Enjuiciamiento Criminal: a) en primer lugar, se ha de tener en cuenta la suspensión de las actuaciones de ejecución que pueda adoptar el juez penal en virtud de lo dispuesto en el primero de los preceptos referenciados, en el que se precisa que el embargo adoptado en vía administrativa con carácter previo al auto de suspensión se mantendrá cautelarmente durante el plazo señalado para que el interesado deposite la correspondiente garantía de la suspensión; b) de igual forma el Ministerio Fiscal o la Administración perjudicada podrá solicitar al Tribunal la conversión de los embargos ya constituidos en garantía de la suspensión de la ejecución; c) por último el art. 621 ter –apartado tercero– de la LECr. señala que solo se procederá a la enajenación de los bienes y derechos embargados cuando exista sentencia condenatoria firme que ratifique la liquidación practicada en vía administrativa, salvo, y siempre con autorización judicial, que se trate de bienes perecederos, abandonados o cuando sus gastos de conservación o depósito excedan del valor del bien o derecho embargado, si no tienen el carácter de piezas de convicción.

59 Hemos de tener en cuenta que esta disposición tiene su reflejo en la norma procesal penal –nuevo art. 999 LECr. introducido por la L.34/2015 de 21 de septiembre– que precisa que en la ejecución de las sentencias por delitos contra la Hacienda Pública, las discrepancias del obligado al pago con las modificaciones realizadas por la Administración en cumplimiento de la sentencia se podrán de manifiesto en un plazo de 30 días desde su notificación al Tribunal competente para la ejecución, quien, previo audiencia a la Administración ejecutante y al Ministerio Fiscal, resolverá mediante auto que será recurrible en apelación, en un solo efecto, o en su caso, el correspondiente de súplica.

establecidas en la normativa tributaria en cuanto a las devoluciones de ingresos indebidos y reembolso del coste de las garantías y c) si en el proceso penal no se aprecia la existencia de delito pero sí la existencia de una obligación tributaria, como tradicionalmente se venía actuando, se procederá a la retroacción de las actuaciones y, en base a los hechos declarados probados por la sentencia, se practicará la correspondiente acta inspectora que se tramitará según su naturaleza por el procedimiento ordinario de la Inspección tributaria⁶⁰.

Nos hemos limitado a presentar los parámetros esenciales de la legislación que intenta regular las relaciones entre el procedimiento administrativo y el proceso penal, de su simple lectura se pone fácilmente de manifiesto que su verdadero objetivo no es otro que liquidar y recaudar las deudas vinculadas al delito mientras que se instruye el proceso. Insistimos, la reforma no va más allá. Lejos de incidir sobre los problemas pendientes, los obvia, su finalidad es exclusivamente recaudatoria⁶¹, de forma que la reforma mantiene la situación fáctica hasta ahora existente, lo que, a nuestro juicio, resulta difícilmente compatible con los derechos y garantías de los administrados.

Y sin embargo, también lo adelantábamos, mientras que se mantenga el actual tipo penal, existirá una relación objetiva entre procedimiento y proceso que desarrollará una serie de interconexiones evidentes, puesto que las actuaciones de comprobación e investigación en el procedimiento de regularización van a poder ser utilizadas en el proceso penal, y los hechos probados en el proceso penal pueden ser determinantes en el procedimiento tributario. Pero ello no empece que cada procedimiento mantenga su teleología y su régimen jurídico propio, y, en consecuencia, en cada instrucción se han de utilizar las potestades y prerrogativas propias del orden en el que se desarrolla y los principios que han de regularla.

El elemento nuclear de la problemática que debería resolver las normas que dicen regular las relaciones entre procedimiento y proceso se centra en la comunicabilidad absoluta de datos y pruebas en las diversas instrucciones desarrolladas, ya que el uso de datos obtenidos en la regularización, con unas potestades y con unos principios, son o pueden ser utilizados en

60 En estos casos, el precepto analizado –art. 257,c) LGT–, precisa que el plazo para finalizar el procedimiento será el que reste del ordinario –18 meses– o en seis meses si este último fuese superior. También se reitera tanto la exigibilidad y el cómputo del vector tiempo de los intereses siguiendo los parámetros del art. 26,2 de la LGT, como el inicio del cómputo del plazo de la prescripción del derecho a liquidar y a imponer la sanción, concluyendo que la liquidación quedará sujeta al régimen general de revisión y recursos sin más limitaciones que la imposibilidad de impugnar los hechos probados en la sentencia judicial.

61 En esta línea ver, entre otros, a RANCAÑO MARTÍN, A (2014): “El progresivo distanciamiento dogmático entre el ilícito penal y el ilícito tributario”, *Rev. Quincena Fiscal*. N° 15-16, págs. 92 y ss.

el proceso penal, en el que resultan operativos otros poderes y otros principios. Lo que nos conduce al círculo irresoluble que presentábamos en la primera parte de este estudio: por un lado, para garantizar los derechos del futuro investigado, los principios del “*Ius puniendi*” han de ser operativos en el procedimiento de regularización⁶²; por otro, los datos y las pruebas obtenidos en regularización han de ser valorados por el juez instructor desde la prejudicialidad tributaria, pero con el valor de la prueba y de la carga de la prueba que ha de resultar operativa en la instrucción de un proceso penal.

Estas cuestiones son las que debería establecer nuestro ordenamiento cuando regula el tránsito de los procedimientos de aplicación de los tributos a los procesos penales. No obstante, como hemos intentado poner de manifiesto a lo largo del presente estudio, los aspectos más importantes de estas relaciones son ignoradas por nuestra Ley General Tributaria, a pesar de que en ella se haya incluido todo un Título VI °, que lleva por rúbrica «*Actuaciones y procedimientos de aplicación de los tributos en los supuestos de delitos contra la Hacienda Pública*».

IV. A MODO DE EPÍLOGO RESIGNADO

Apenas hemos descrito los elementos basilares de la temática abordada y hemos sobrepasado con creces la extensión «ordenada» por los editores de esta obra de homenaje al Doctor Morillas. Querido doctor, el denominado expansionismo del derecho penal sobre el que en tantas conversaciones nos advertiste, no siempre es malo. A veces, como aquella triste verdad que nos advertía SERRAT, no tiene remedio. En ocasiones, desde otras esferas jurídicas hemos de acudir a él, a las técnicas y a las reglas de este sector del ordenamiento para demandar la operatividad de los principios que han de regir las respuestas de las lesiones del derecho objetivo de otras ramas del Derecho. *Item* más, en ocasiones resulta imprescindible para que esta respuesta se produzca con toda contundencia, es decir, con todos los derechos y las garantías materiales y procesales salvaguardadas.

Terminamos, como otras veces, con este epílogo resignado, lo hacemos, de nuevo⁶³ parafraseando al doctor QUERALT⁶⁴: la realidad es la que es, los objetivos, los propios de un Estado Social de Derecho, y si bien en él, la

62 Con la pertinente necesidad ante la ausencia de técnicas y reglas propias del ordenamiento tributario de acudir al «supraconcepto *Ius puniendi* estatal».

63 Ver en esta misma línea, nuestro trabajo LÓPEZ MARTÍNEZ, J. (2016): “problemas pendientes en las relaciones entre la regularización tributaria y el proceso penal a la luz de la reforma de la Ley general Tributaria”, *Revista Quincena Fiscal*, n° 4

64 MARTÍN QUERALT, J. (2015): “El derecho de defensa en materia tributaria”, *Revista Tribuna Fiscal*. n° 277, pág. 7.

Hacienda Pública no puede seguir siendo lo que era, porque los fines sociales del Estado tampoco lo son, la recaudación no siempre ha de ser la excusa porque tampoco es siempre la solución. Si bien es cierto que la realidad económica ha impuesto sus exigencias de manera radical, también lo es que somos muchos los que seguimos pensando que la mejor forma de atentar contra la recaudación y, en consecuencia, contra los pilares del Estado del bienestar que con ella se financia, es colocarla como eje sobre el que ha de girar toda la producción normativa.

Necesitamos con urgencia elaborar un modelo de relaciones entre las diversas instrucciones que pueden establecerse para corregir la lesión del derecho objetivo, pero a nuestro juicio este modelo –las normas que lo regulen y las interpretaciones de los diversos operadores jurídicos que han de aplicarlo– ha de afrontarlas sin ambigüedades, sin renunciar a la eficacia en la recaudación de los recursos públicos –singularmente los tributarios– en el cumplimiento del deber de contribuir, con todas sus prerrogativas intactas, pero sin que esta pretendida eficacia traspase a los procedimientos y a los procesos de corte punitivo, que han de regirse con sus principios garantistas, o lo que es peor, sirva de coartada para no regular adecuadamente las relaciones entre ambas instrucciones, legislando a golpe de eficacia recaudadora en regularización, pero también en los procesos penales⁶⁵ y, en consecuencia, ofreciendo su respectiva coartada a los defraudadores, que, con la pretensión de ver garantizados sus derechos de corte punitivo, los «utilizan» sistemáticamente, con sus propios intereses, en los procedimientos aplicativos de los tributos.

65 PÉREZ DE LA VEGA, L. M^a. (2014): “Alcance de la ley 7/2012, de lucha contra el fraude fiscal, en la práctica del embargo por deudas tributarias”, *Rev. Crónica Tributaria*. n^o 150, págs. 166 y ss.