

ÍNDICE

ABREVIATURAS	19
PRÓLOGO	23
INTRODUCCIÓN	29

PARTE PRIMERA INTRODUCCIÓN A LA POTESTAD SANCIONADORA DE LA ADMINISTRACIÓN

CAPÍTULO PRIMERO. LA UNIDAD DEL <i>IUS PUNIENDI</i> DEL ESTADO, LA POTESTAD SANCIONADORA DE LA ADMINISTRACIÓN Y LOS PRINCIPIOS Y GARANTÍAS CONSTITUCIONALES QUE LA RIGEN	37
I. Introducción	37
II. El reconocimiento y la evolución de la potestad sancionadora de la Administración	39
1. La existencia y el reconocimiento de la potestad sancionadora de la Administración. En especial, la potestad sancionadora de la Administración tributaria.	39
2. El Derecho administrativo sancionador como Derecho punitivo: del Derecho de policía al Derecho administrativo sancionador. Breve referencia histórica y situación actual.	44
III. Identidad ontológica entre infracción administrativa y delito como punto de partida. La definitiva aceptación del <i>ius puniendi</i> estatal único.	48
1. El uso del bien jurídico tutelado como criterio diferenciador entre el ilícito administrativo y el penal	48
2. Breve apunte sobre los bienes jurídicos protegidos por los tipos infractores tributarios	55
3. La discrecionalidad del legislador al establecer ilícitos penales y administrativos. Similitudes en las consecuencias punitivas previstas ...	57
4. El refuerzo de la identidad ontológica: la igualdad de elementos en los ilícitos administrativos y penales. El «supraconcepto de ilícito».	65
5. La definitiva adopción del concepto de <i>ius puniendi</i> estatal único	67

IV. La función integradora del Derecho penal: la aplicación de los principios y garantías penales al ámbito administrativo sancionador.....	69
1. La traslación de los principios y garantías penales al ámbito administrativo sancionador: limitaciones y matizaciones en la jurisprudencia constitucional.....	69
2. Especialidades del principio de legalidad formal en el ámbito administrativo sancionador: la reserva de ley relativa o limitada.....	76
2.1. La posibilidad de desarrollo reglamentario de las normas administrativas sancionadoras. Requisitos y criterios.....	76
2.2. Excepciones al principio de legalidad formal: las ordenanzas fiscales y las normas sancionadoras en blanco.....	79
3. Garantías propias del proceso penal de dudosa aplicación al procedimiento administrativo sancionador.....	80
3.1. Derecho a la asistencia letrada.....	80
3.2. Derecho al juez ordinario predeterminado por la ley, independiente e imparcial.....	82
3.2.1. La falta de traslación del derecho a un juez independiente e imparcial al ámbito administrativo sancionador.....	82
3.2.2. La primera manifestación asimilable al derecho al juez imparcial en el ámbito administrativo sancionador: la separación entre las fases de instrucción y resolución... ..	83
3.2.3. La segunda manifestación asimilable al derecho al juez imparcial en el ámbito administrativo sancionador: la abstención y la recusación.....	86
3.2.4. Dudas sobre el respeto del «derecho al juez imparcial predeterminado por la ley» en el ámbito tributario: la competencia penal sobre las liquidaciones vinculadas al delito.....	87
3.3. Derecho a un procedimiento público sin dilaciones indebidas....	90

PARTE SEGUNDA

**LA TUTELA MULTINIVEL DE LAS GARANTÍAS.
LA CONSTRUCCIÓN JURISPRUDENCIAL DE LA PROHIBICIÓN
EUROPEA DE INCURRIR EN *BIS IN IDEM***

CAPÍTULO SEGUNDO. CONSIDERACIONES GENERALES EN RELACIÓN CON LA TUTELA MULTINIVEL DE LOS DERECHOS Y GARANTÍAS. EN ESPECIAL, EN EL ÁMBITO TRIBUTARIO.....	95
I. La evolución de los sistemas europeos hacia un reconocimiento cada vez más extenso e intenso de los derechos. El diálogo entre tribunales como pilar fundamental de la tutela multinivel.....	95
II. Primera clave: el alcance de la eficacia jurídica de los derechos contenidos en el Convenio Europeo de Derechos Humanos. El Convenio como contenido mínimo <i>iusfundamental</i> del sistema europeo de protección....	101
III. Segunda clave: el valor jurídico y el ámbito de aplicación de la Carta de Derechos Fundamentales de la Unión Europea.....	103
1. La Carta como garantía del mantenimiento del nivel de protección <i>iusfundamental</i> existente en el sistema europeo.....	103

2. La delimitación del ámbito de aplicación directa de la Carta en el Derecho interno	104
3. El alcance de la Carta en los supuestos de aplicación interna del Derecho de la Unión Europea. La diferenciación entre Derecho reglado y no reglado	110
IV. Tercera clave: el régimen jurídico aplicable para dotar de contenido a los derechos implicados cuando se aplica Derecho de la Unión Europea.	112
1. Una premisa: los valores y derechos constitucionalizados como límite a la Carta en los supuestos de aplicación interna del Derecho de la Unión Europea	112
2. Aplicación interna del Derecho de la Unión Europea reglado: la doctrina constitucional de la vulneración indirecta de los derechos fundamentales como mecanismo para hacer prevalecer la supremacía constitucional. Asunto <i>Melloni</i>	115
3. Aplicación interna del Derecho de la Unión Europea no reglado: un paso más en el fortalecimiento de la tutela multinivel de los derechos. Asunto <i>Taricco</i>	119
V. Cuarta clave: la determinación del contenido de los derechos fuera del ámbito de aplicación de la Carta de Derechos Fundamentales de la Unión Europea	122
CAPÍTULO TERCERO. EL ALCANCE DE LA PROTECCIÓN DEL PRINCIPIO <i>NE BIS IN IDEM</i> POR LOS TRIBUNALES SUPRANACIONALES EUROPEOS	125
I. Introducción	125
II. Reconocimiento y fundamento del principio <i>ne bis in idem</i> a nivel europeo	126
1. Reconocimiento y fundamento jurídico <i>primero</i> o <i>inmediato</i> del <i>ne bis in idem</i>	126
1.1. Positivación en el Derecho internacional, del Consejo de Europa y de la Unión Europea	126
1.2. Principales dificultades que se detectan en la interpretación de los distintos reconocimientos normativos del <i>ne bis in idem</i> a nivel europeo	132
2. El posible fundamento jurídico <i>último</i> o <i>mediato</i> de la prohibición europea de incurrir en <i>bis in idem</i> : el principio de proporcionalidad como punto de conexión entre la vertiente material y procesal del principio.	135
III. El estándar de protección del principio en la jurisprudencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos y del Tribunal de Justicia de la Unión Europea	144
1. Introducción	144
2. El concepto autónomo de «acusación en materia penal» como presupuesto de aplicación del <i>ne bis in idem</i> . Primera convergencia de los tribunales europeos (de Estrasburgo a Luxemburgo)	145
3. La ampliación del elemento <i>idem</i> : la necesaria y matizada identidad de hechos, sujetos y ¿fundamento jurídico? Segunda convergencia de los tribunales europeos (de Luxemburgo a Estrasburgo)	152
3.1. El (ya generalizado) <i>idem factum</i> en la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea	152

3.2. Los vaivenes en la jurisprudencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos en relación con el elemento <i>idem</i> : la convergencia definitiva en favor del <i>idem factum</i>	156
4. La relativización del elemento <i>bis</i> : la duplicidad sancionadora prohibida. Tercera convergencia de los tribunales europeos (de Estrasburgo a Luxemburgo)	159
4.1. La prohibición de un segundo procedimiento punitivo en la jurisprudencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos	159
4.1.1. Con anterioridad al asunto <i>A. y B. c. Noruega</i> : la originaria aplicación del criterio de la «conexión sustancial y temporal suficientemente estrecha». La introducción del «Test Nilsson».	159
4.1.2. A partir del asunto <i>A. y B. c. Noruega</i> : la concretización del criterio de la «conexión sustancial y temporal». La existencia de una «decisión firme» como criterio subsidiario	164
a) Primer criterio jurisprudencial en relación con el elemento <i>bis</i> de la prohibición: la «conexión sustancial y temporal suficientemente estrecha» entre procedimientos.	164
b) Segundo criterio jurisprudencial en relación con el elemento <i>bis</i> de la prohibición: la existencia de una «decisión condenatoria o absolutoria firme».	175
4.2. La prohibición de un segundo procedimiento punitivo en la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea	180
4.2.1. Con anterioridad a los asuntos <i>Menci, Garlsson Real Estate SA y Di Puma y Zecca</i> : la rígida y tradicional aplicación del derecho a que no se incurra en <i>bis in idem</i>	180
4.2.2. A partir de los asuntos <i>Menci, Garlsson Real Estate SA y Di Puma y Zecca</i>	183
a) Primer criterio jurisprudencial en relación con el elemento <i>bis</i> de la prohibición: la limitación en la aplicación del derecho a que no se incurra en <i>bis in idem</i>	183
b) Segundo criterio jurisprudencial en relación con el elemento <i>bis</i> de la prohibición: la existencia de una «decisión condenatoria o absolutoria firme».	187
IV. Conclusiones parciales y reflexiones críticas	189
1. Reflexiones en relación con el primer parámetro del test de la «conexión material»: las «finalidades complementarias» y el significado real de la identidad de fundamento jurídico.	196
2. Reflexiones en relación con el cuarto parámetro del test de la «conexión material»: la «técnica del descuento» y el papel de la proporcionalidad sancionadora en la jurisprudencia europea.	204

PARTE TERCERA

EFFECTOS EN EL ÁMBITO TRIBUTARIO ESPAÑOL DERIVADOS DE LA TUTELA MULTINIVEL DEL *NE BIS IN IDEM*

CAPÍTULO CUARTO. RECONOCIMIENTO CONSTITUCIONAL, FUNDAMENTO Y CONTENIDO DEL PRINCIPIO <i>NE BIS IN IDEM</i> EN LA JURISPRUDENCIA DE LOS TRIBUNALES ESPAÑOLES	215
I. Introducción	215

II. Reconocimiento y fundamento del principio en la jurisprudencia constitucional.	216
1. Reconocimiento y fundamento constitucional <i>primero</i> del <i>ne bis in idem</i>	216
2. Fundamentos constitucionales <i>últimos</i> del <i>ne bis in idem</i> : desde la seguridad jurídica hasta la proporcionalidad sancionadora pasando por la interdicción de la arbitrariedad	225
III. Contenido y alcance de la prohibición de incurrir en <i>bis in idem</i> en la jurisprudencia constitucional	228
1. El concepto constitucional de «sanción»	228
1.1. La concepción material de las «sanciones» en la jurisprudencia constitucional	228
1.2. En concreto, la naturaleza sancionadora de los recargos tributarios, el interés de demora y la derivación de responsabilidad tributaria.	231
2. El elemento <i>idem</i> : el <i>idem crimen</i> como presupuesto de aplicación del principio en la jurisprudencia constitucional	238
2.1. ¿Cuándo estamos ante «lo mismo» según la jurisprudencia constitucional? La identidad de hechos.	241
2.2. ¿Cuándo estamos ante «lo mismo» según la jurisprudencia constitucional? La identidad de fundamento jurídico	246
3. El elemento <i>bis</i> en la vertiente <i>material</i> del principio: la «reacción punitiva desproporcionada».	250
4. El elemento <i>bis</i> en la vertiente <i>formal</i> del principio. En particular, en los supuestos de tramitación de dobles procedimientos sancionadores administrativo y penal	254
4.1. El efecto de cosa juzgada de las resoluciones judiciales	255
4.2. La preferencia de la vía penal: la suspensión del procedimiento administrativo sancionador ante la existencia de indicios de delito.	259
4.3. La preferencia de la vía penal: la doctrina constitucional sobre «unos mismos hechos» y la vinculación de la Administración a los hechos probados en sede penal.	261
4.4. La prohibición de concurrencia simultánea o sucesiva de procedimientos sancionadores. La necesaria igualdad sustancial entre el proceso penal y el procedimiento administrativo sancionador	272
5. Consideraciones finales: convergencias y divergencias entre el Tribunal Constitucional español y los tribunales supranacionales europeos en la configuración del <i>ne bis in idem</i>	275
IV. La aplicación del principio por la Sala Tercera, Sección Segunda, del Tribunal Supremo	280
1. Concepto de «sanción». En concreto, la naturaleza sancionadora de la responsabilidad tributaria prevista en el art. 42.2.a) LGT. Una oportunidad de aplicación de los «criterios Engel»	280
2. Distanciamiento entre el Tribunal Supremo y la doctrina constitucional en la interpretación del <i>ne bis in idem</i>	286
2.1. Aplicación de criterios propios por parte de la Sala Tercera, Sección Segunda, del Alto Tribunal: la STS 1246/2019, de 25 de septiembre	286
2.1.1. Supuesto de hecho y fundamentos de derecho	286
2.1.2. Comentario crítico	289

2.2. Aplicación de criterios europeos	294
3. El <i>ne bis in idem</i> procesal como límite al ejercicio reiterado del <i>ius puniendi</i> por la Administración tributaria.	296
3.1. Retroacción de actuaciones en el ámbito tributario	296
3.2. Los distintos supuestos que se plantean en la práctica tributaria sancionadora: aplicación del <i>ne bis in idem</i> procedimental	302
3.2.1. Anulación (total o parcial) de la sanción por razones sustantivas	303
3.2.2. Anulación (total o parcial) de la sanción por motivos formales	305
3.2.3. Anulación de la liquidación de la que depende la sanción por razones de fondo	307
3.2.4. Anulación de la liquidación de la que depende la sanción por motivos formales	309
3.3. Comentario crítico a la jurisprudencia desarrollada por el Tribunal Supremo: divergencias respecto del estándar europeo y constitucional	314
 CAPÍTULO QUINTO. ACTUACIONES TRIBUTARIAS EN LOS SUPUESTOS DE DELITO CONTRA LA HACIENDA PÚBLICA. PRINCIPALES CONSIDERACIONES DESDE LA ÓPTICA DEL RESPETO AL <i>NE BIS IN IDEM</i>.	
I. Introducción	317
II. Las actuaciones de la Administración Tributaria en los supuestos de delito contra la Hacienda Pública. Antecedentes normativos	318
III. Las actuaciones de la Administración Tributaria en los supuestos de delito contra la Hacienda Pública. Regulación actual.	323
IV. Las consecuencias derivadas de la apreciación de indicios delictivos en los procedimientos de inspección y recaudación tributaria	326
1. La relación entre el procedimiento de inspección tributaria y el proceso penal por delito fiscal	326
1.1. El supuesto paralelismo procedimental entre las actuaciones de inspección y el proceso penal y sus excepciones.	326
1.2. La actuación de la Administración tributaria en los supuestos de regularización voluntaria	330
1.3. La finalización del procedimiento inspector a través del desglose del hecho imponible y la doble liquidación.	330
1.3.1. La tramitación de dos liquidaciones independientes, pero interrelacionadas: la liquidación vinculada y no vinculada al delito	330
1.3.2. Las reglas de cuantificación de la deuda tributaria derivada de cada una de las liquidaciones.	334
1.3.3. Los efectos de la posterior resolución penal sobre la liquidación tributaria vinculada al delito	335
2. La relación entre el procedimiento de recaudación tributaria y el proceso penal por delito fiscal	337
V. Las consecuencias derivadas de la apreciación de indicios delictivos en el procedimiento tributario sancionador.	340
1. La relación entre el procedimiento tributario sancionador y el proceso penal por delito fiscal desde la óptica del <i>ne bis in idem</i>	340

1.1. La similitud en la configuración del delito fiscal y de los tipos infractores tributarios que castigan el perjuicio económico causado a la Hacienda Pública.	340
1.2. Análisis de la normativa que regula las interacciones entre el procedimiento tributario sancionador y el proceso penal por delito fiscal.	343
1.2.1. La paralización del procedimiento tributario sancionador y su posible posterior reanudación. Del sistema de vía única al sistema de doble vía sancionadora.	343
1.2.2. La vinculación de la Administración tributaria a los hechos probados en vía penal.	347
1.2.3. La traslación de prueba del proceso penal al procedimiento tributario sancionador.	349
a) Una aproximación a la problemática.	349
b) Una propuesta de <i>lege ferenda</i> : la exigencia de una habilitación legal expresa para la reutilización, que solo debería ser admitida en casos excepcionales sobre la base del juicio de proporcionalidad.	354
1.2.4. La traslación de prueba del ámbito tributario al penal.	362
a) La transferencia de pruebas obtenidas en el procedimiento de inspección tributaria al proceso penal.	362
b) La transferencia de pruebas obtenidas en el procedimiento tributario sancionador al proceso penal. Una propuesta de <i>lege ferenda</i>	364
1.2.5. La posibilidad de anular la sanción administrativa previamente impuesta en los supuestos de delito fiscal.	366
1.2.6. La actuación del juez de lo penal ante la existencia de una sanción administrativa previamente impuesta (y ejecutada). ..	370
2. Los supuestos de doble vía sancionadora que pueden darse en el ordenamiento jurídico español en relación con los ilícitos de defraudación tributaria: ¿son respetuosos con el estándar europeo mínimo de protección del <i>ne bis in idem</i> ?	374
2.1. La tramitación del procedimiento tributario sancionador tras la absolución penal.	374
2.1.1. El test de la conexión material.	374
2.1.2. El test de la conexión temporal. Una propuesta de <i>lege ferenda</i>	377
2.2. La contravención de la regla de la preferencia penal: la tramitación del procedimiento tributario sancionador con anterioridad al proceso penal en los supuestos de delito fiscal.	380
2.2.1. El test de la conexión material.	380
2.2.2. El test de la conexión temporal.	383
CONCLUSIONES	385
BIBLIOGRAFÍA	405