

UNIVERSIDAD COMPLUTENSE DE MADRID

FACULTAD DE DERECHO

Departamento de Derecho Financiero y Tributario



**EL DERECHO A NO AUTOINCULPACIÓN EN EL
ORDENAMIENTO TRIBUTARIO ESPAÑOL**

**MEMORIA PARA OPTAR AL GRADO DE DOCTOR
PRESENTADA POR**

Rafael Luna Rodríguez

Bajo la dirección del Doctor:

Ramón Falcón y Tella

Madrid, 2002

ISBN: 84-669-2319-5

TESIS PARA LA OBTENCIÓN DEL GRADO DE
DOCTOR EN DERECHO FINANCIERO Y TRIBUTARIO

**EL DERECHO A NO AUTOINCULPACION EN EL
ORDENAMIENTO TRIBUTARIO ESPAÑOL**

DIRECTOR DR. RAMÓN FALCÓN Y TELLA

AUTOR RAFAEL LUNA RODRÍGUEZ



Departamento de Derecho Financiero y Tributario
Facultad de Derecho de la Universidad Complutense de Madrid
Madrid, Marzo de 2001

INDICE

INTRODUCCIÓN GENERAL	5
TÍTULO PRIMERO: LOS DEBERES DE COLABORACIÓN E INFORMACIÓN DEL SUJETO PASIVO COMO CONSECUENCIA DEL DEBER DE CONTRIBUIR	8
CAPÍTULO PRIMERO: EL DEBER DE CONTRIBUIR COMO FUNDAMENTO DEL DEBER DE COLABORACIÓN	9
1. INTRODUCCIÓN	9
2. ASPECTOS GENERALES	10
2.1. <i>Solidaridad</i>	12
2.2. <i>Generalidad tributaria</i>	13
2.3. <i>Finalidad extrafiscal de los tributos</i>	14
3. LÍMITES Y PRINCIPIOS	15
3.1. <i>Capacidad económica</i>	17
3.2. <i>Igualdad</i>	18
3.3. <i>Progresividad</i>	20
3.4. <i>No confiscatoriedad</i>	21
3.5. <i>Reserva de Ley</i>	24
4. EL DEBER DE CONTRIBUIR Y LA SENTENCIA DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL 76/1990. REMISIÓN	26
CAPÍTULO SEGUNDO: EL DEBER DE COLABORACIÓN TRIBUTARIA	29
1. INTRODUCCIÓN	29
2. NATURALEZA JURÍDICA	29
3. CONCEPTO	44
4. CARACTERÍSTICAS	46
4.1. <i>Su fundamento está en el deber de contribuir</i>	47
4.2. <i>Es garantista de un interés complementario</i>	47
4.3. <i>Es un deber genérico</i>	47
4.4. <i>Lo cubre el principio de reserva de ley</i>	47
4.5. <i>La reacción por su incumplimiento es de tipo sancionatorio</i>	48
4.6. <i>No tiene carácter voluntario o facultativo</i>	48
4.7. <i>Deriva de una necesidad práctica, no teórica</i>	50
4.8. <i>Tiene vocación principalmente recaudatoria</i>	52
4.9. <i>No tiene fundamento participativo</i>	54
5. RÉGIMEN JURÍDICO	56
6. FORMAS CONCRETAS DE COLABORACIÓN	57
6.1. <i>La declaración tributaria</i>	58
6.2. <i>Las declaraciones-liquidaciones</i>	59
6.3. <i>Los deberes registrales o documentales</i>	60
6.4. <i>La retención tributaria</i>	60
6.5. <i>El deber de información tributaria</i>	61
CAPÍTULO TERCERO: EL DEBER DE INFORMACIÓN TRIBUTARIA DEL SUJETO PASIVO	63
1. INTRODUCCIÓN	63
2. NATURALEZA JURÍDICA	65
3. CONCEPTO	71
4. RÉGIMEN JURÍDICO	73
4.1. <i>El artículo 35 LGT</i>	73
4.1.1. <i>Declaraciones y comunicaciones</i>	74
4.1.2. <i>Deberes contables y registrales</i>	76
4.1.3. <i>Práctica de inspecciones y comprobaciones</i>	77
4.2. <i>Límites al deber de información tributaria del sujeto pasivo</i>	78
4.2.1. <i>Derecho a la intimidad</i>	79
4.2.2. <i>Trascendencia tributaria</i>	85
4.2.3. <i>Proporcionalidad</i>	87
4.2.4. <i>Arbitrariedad</i>	89
4.2.5. <i>Limitación de costes indirectos</i>	90
4.2.6. <i>Principio de reserva de ley y el deber de información</i>	90
4.3. <i>Régimen de infracciones y sanciones</i>	92
5. CONCLUSIONES DEL TÍTULO PRIMERO	96

TÍTULO SEGUNDO: LA TRASCENDENCIA DE LA JURISPRUDENCIA DEL TRIBUNAL EUROPEO DE DERECHOS HUMANOS	98
CAPÍTULO PRIMERO: LA INTERPRETACIÓN DE LOS DERECHOS Y LIBERTADES DE CONFORMIDAD CON LOS TRATADOS INTERNACIONALES	99
1. INTRODUCCIÓN	99
2. ORIGEN CONSTITUCIONAL DEL ARTÍCULO 10.2 C.E.	100
3. EL CANON INTERPRETATIVO DEL ARTÍCULO 10.2 C.E.	102
4. LOS TRATADOS INTERNACIONALES SOBRE DERECHOS FUNDAMENTALES	105
5. EL CONVENIO EUROPEO DE DERECHOS HUMANOS	107
5.1. El CEDH y el artículo 10.2 C.E.	110
5.2. La jurisprudencia del TEDH	115
6. EL ARTÍCULO 6 DEL CEDH	117
6.1. Antecedentes. La Sentencia <i>ORKEM</i>	118
6.2. Fundamento y ubicación del derecho a no autoincriminarse	122
6.3. El significado propio del concepto «materia penal» del CEDH	125
6.4. El significado propio del concepto «acusado» del CEDH	131
CAPÍTULO SEGUNDO: ANÁLISIS DE LA JURISPRUDENCIA DEL TRIBUNAL EUROPEO DE DERECHOS HUMANOS SOBRE EL DERECHO A NO AUTOINCRIMINARSE	134
1. INTRODUCCIÓN	134
2. LA SENTENCIA FUNKE CONTRA FRANCIA	134
2.1. <i>Circunstancias del caso</i>	135
2.1.1. El registro de la vivienda y la incautación de documentos (enero de 1980)	135
2.1.2. Medidas cautelares (abril de 1982 a julio de 1990)	135
2.1.3. Procedimientos para la revelación de información	136
2.1.4. Procedimientos para hacer cumplir las sanciones aduaneras (enero de 1985 a diciembre de 1990)	138
2.1.5. Proceso ante la Comisión (febrero de 1984 a octubre de 1991)	138
2.2. <i>La demanda ante el TEDH</i>	139
2.2.1. Argumentos del demandante	139
2.2.2. Argumentos del Gobierno francés	139
2.2.3. La Sentencia del TEDH	140
2.3. <i>Corolarios de la Sentencia Funke</i>	142
3. LA SENTENCIA BENDENOUN CONTRA FRANCIA	144
3.1. <i>Circunstancias del caso</i>	145
3.1.1. Inspección y procesamiento por las Autoridades Aduaneras (junio de 1975 – enero de 1978)	145
3.1.2. Procedimientos sobre delitos tributarios (abril de 1978 – mayo de 1982)	145
3.1.3. Procedimientos administrativo-tributarios (septiembre de 1976 – mayo de 1986)	146
3.1.4. Proceso ante la Comisión (julio de 1990 a diciembre de 1992)	147
3.2. <i>La demanda ante el TEDH</i>	150
3.2.1. Argumentos del Gobierno francés	150
3.2.2. Argumentos del demandante	151
3.2.3. La Sentencia del TEDH	151
3.3. <i>Corolarios de la sentencia</i>	153
4. LA SENTENCIA SAUNDERS CONTRA EL REINO UNIDO	154
4.1. <i>Circunstancias del caso</i>	154
4.1.1. La investigación de los inspectores	155
4.1.2. Procedimientos penales	157
4.1.3. Proceso ante la Comisión (julio de 1990 a diciembre de 1992)	159
4.2. <i>La demanda ante el TEDH</i>	160
4.2.1. Argumentos del Gobierno del Reino Unido	160
4.2.2. Argumentos del demandante	162
4.2.3. La Sentencia del TEDH	162
4.3. <i>Corolarios de la sentencia</i>	166
4.3.1. La “complejidad” del procedimiento	167
4.3.2. El interés público	168
4.3.3. La acusación en materia penal	168
4.3.4. El uso de la información	169
4.3.5. Contradicción en los casos Funke y Saunders?	169
5. LA DECISIÓN DEL TEDH EN EL CASO J.B. CONTRA SUIZA	172
5.1. <i>Circunstancias del caso</i>	173
5.2. <i>Legislación y práctica Suiza relevante</i>	173
5.3. <i>Argumentos del Gobierno Suizo</i>	174
5.4. <i>Argumentos del aplicante</i>	175
5.5. <i>La Decisión del TEDH</i>	177
6. CONCLUSIONES DEL TÍTULO SEGUNDO	177

TÍTULO TERCERO: EL DERECHO A NO AUTOINCRIMINARSE EN EL ORDENAMIENTO TRIBUTARIO	180
CAPÍTULO PRIMERO: EL DERECHO A NO AUTOINCRIMINARSE COMO DERECHO CONSTITUCIONAL	181
1. INTRODUCCIÓN	181
2. ANTECEDENTES	181
2.1. <i>Etapas pre-constitucionales</i>	182
2.2. <i>La constitucionalización</i>	183
3. TRATADOS Y CONVENIOS INTERNACIONALES	185
3.1. <i>La Declaración Universal de los Derechos Humanos</i>	185
3.2. <i>El Pacto de Derechos Civiles y Políticos</i>	186
3.3. <i>El Convenio Europeo para la Protección de los Derechos Humanos</i>	187
3.4. <i>El art. 24.2 de la Constitución Española de 1978</i>	188
3.4.1. <i>Otras Constituciones</i>	189
3.4.2. <i>La Ley de Enjuiciamiento Criminal</i>	191
4. NATURALEZA DEL DERECHO A NO AUTOINCRIMINARSE	194
4.1. <i>Su fundamento jurídico-filosófico</i>	195
4.2. <i>Las diversas manifestaciones del derecho a no autoincriminarse</i>	204
4.3. <i>Su relación con el derecho a la defensa</i>	206
4.4. <i>Su relación con el principio de presunción de inocencia</i>	208
4.5. <i>La locución "autoincriminación" propiamente</i>	211
5. CONCEPTO DEL DERECHO A NO AUTOINCRIMINARSE	213
6. PERFILES DEL DERECHO A NO AUTOINCRIMINARSE	214
6.1. <i>Tiene mayor amplitud que declaraciones orales o escritas</i>	214
6.2. <i>Es un derecho renunciable</i>	217
6.3. <i>Es un derecho aplicable a personas jurídicas</i>	218
6.4. <i>¿Implica un "derecho a mentir"?</i>	220
CAPÍTULO SEGUNDO: LA APLICACION DEL DERECHO A NO AUTOINCRIMINARSE EN LOS PROCEDIMIENTOS TRIBUTARIOS	222
1. INTRODUCCIÓN	222
2. LA APLICACIÓN DE LOS PRINCIPIOS INSPIRADORES DEL ORDEN PENAL EN EL ORDENAMIENTO SANCIONADOR TRIBUTARIO	222
2.1. <i>Matices de su aplicación en el ámbito procedimental tributario</i>	230
2.1.1. <i>El principio de reserva de ley</i>	231
2.1.2. <i>La responsabilidad de las personas jurídicas</i>	232
2.1.3. <i>El principio de Non bis in idem</i>	234
2.1.4. <i>La separación del órgano instructor y decisor</i>	236
3. LA EXTENSIÓN DEL DERECHO A NO AUTOINCRIMINARSE FUERA DEL ÁMBITO ESTRICTAMENTE PENAL	238
3.1. <i>La aproximación del Tribunal Constitucional al derecho a no autoincriminarse en el procedimiento sancionador tributario</i>	240
3.1.1. <i>La confusa STC 76/1990</i>	246
3.1.2. <i>Recapitulación de la posición del Tribunal Constitucional</i>	255
3.2. <i>Jurisprudencia comparada</i>	256
3.2.1. <i>Estados Unidos</i>	256
3.2.2. <i>Alemania</i>	262
3.2.3. <i>Sudáfrica</i>	265
4. POSICIONES DOCTRINALES SOBRE LA RECEPCIÓN DEL DERECHO A NO AUTOINCRIMINARSE EN EL ORDENAMIENTO TRIBUTARIO	269
4.1. <i>La tesis de la inaplicación del derecho a no autoincriminarse en el procedimiento inspector</i>	270
4.2. <i>La tesis de la aplicabilidad del derecho a no autoincriminarse en el procedimiento inspector</i>	273
4.3. <i>La tesis de la incomunicabilidad de información del procedimiento inspector al procedimiento sancionador</i>	280
5. EL ENCUADRAMIENTO DEL DERECHO A NO AUTOINCRIMINARSE	281
5.1. <i>El aparente enfrentamiento entre el deber de contribuir y el derecho a no autoincriminarse</i>	282
5.2. <i>La inexistencia de una verdadera separación de procedimientos</i>	285
5.3. <i>Propuesta de aplicación del derecho a no autoincriminarse en el procedimiento sancionador tributario</i>	291
5.4. <i>Consecuencias que se derivan de la tesis propuesta</i>	300
6. CONCLUSIONES DEL TÍTULO TERCERO	302
CONCLUSIONES GENERALES	307
BIBLIOGRAFÍA	314

INTRODUCCIÓN GENERAL

La presente investigación tiene por objeto analizar la aplicación del derecho a no autoincriminarse en el procedimiento tributario, en su más amplia acepción. La pregunta que deseamos contestar es ¿Respetan la actual configuración de los diferentes procedimientos tributarios el derecho fundamental a no autoincriminarse?. Y si no fuera así ¿Qué alternativas existen para que se de ese respeto, sin que por ello se afecten desproporcionadamente los intereses de la Hacienda Pública?

Más concretamente, el planteamiento es el siguiente: existe un deber de contribuir al mantenimiento de los gastos públicos, del cual se ha derivado un deber de colaboración para con la Administración. Este deber de colaboración recae sobre diferentes obligados tributarios. Parte de esa colaboración, se manifiesta a través del deber de información que tienen los sujetos pasivos a la Administración, en el sentido de entregar toda aquella información de trascendencia tributaria, bajo pena de sanción, para la debida aplicación de los tributos.

No obstante, en la práctica, la utilización que se le da a esa información coactivamente exigida, cumple un propósito doble y claramente diferenciado. En primer lugar, sirve para hacer una comprobación de la situación tributaria del sujeto pasivo, y en su caso, regularizarla, con todas las consecuencias que eso implica. Pero al mismo tiempo, en caso de existir irregularidades, dicha información es utilizada como prueba en el procedimiento sancionador.

Dicho esto, el problema se presenta porque en la práctica, se está obligando a los sujetos pasivos a aportar información bajo pena de sanción, que es utilizada posteriormente como prueba para fundamentar las sanciones que luego les son impuestas, esto es, se les obliga a ser uno de los medios, incluso preferente, de obtención de pruebas que luego son usadas en su contra. La situación aludida no sólo cuenta con respaldo normativo, sino que en opinión del Tribunal Constitucional no presenta tacha de inconstitucionalidad.

En cuanto a la doctrina, debe señalarse una fuerte división de opiniones. Por un lado, un sector se inclina en favor de aceptar el derecho a no autoincriminarse en el procedimiento tributario, incluso en etapas previas al procedimiento sancionador tributario. Un sector más moderado, manifiesta su conformidad con el mantenimiento del deber de información del sujeto pasivo, pero únicamente a efectos liquidatorios, señalando la improcedencia de utilizar esa misma información para sancionar al sujeto que la proporcionó. Por último, existen quienes advierten de los peligros que entraña la creciente "judicialización" del procedimiento tributario, que podría llevar en la práctica, si el derecho a no autoincriminarse se admitiera, a la práctica eliminación de los instrumentos necesarios para evitar el fraude fiscal, y por ende, a dejar inoperante el deber de contribuir. En esta última posición podemos alinear, en líneas generales, la jurisprudencia del Tribunal Constitucional.

El otro dato que nos interesa destacar, se refiere a la jurisprudencia vertida sobre el artículo seis del Convenio Europeo para la Protección de los Derechos Humanos, por parte del Tribunal Europeo de Derechos Humanos. En efecto, a partir de 1993, dicho Tribunal ha pronunciado una serie de sentencias, de las cuales es posible deducir que la actual configuración de nuestro ordenamiento tributario, es contrario al contenido del derecho a no autoincriminarse. Dado que en virtud del artículo 10.2 de la Constitución española, los derechos fundamentales han interpretarse de conformidad con los instrumentos internacionales ratificados en la materia, y que el citado Tribunal es el único interprete

autorizado del citado Convenio, el estudio de su jurisprudencia representa el eje vertebrador de la tesis que en esta investigación se defiende.

El propósito de esta investigación es concatenar los elementos mencionados, es decir, el deber de contribuir, los deberes de colaboración, el deber de información del sujeto pasivo, el derecho a no autoincriminarse y la jurisprudencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos, para luego contrastarlos con la doctrina, legislación y jurisprudencia española, especialmente la de orden constitucional, con el fin realizar un diagnóstico de la situación actual, y finalmente, brindar una propuesta que se compadezca no sólo del derecho a la no autoincriminación en el ordenamiento tributario, sino también del interés fiscal de la Hacienda Pública.

El tema escogido presenta en nuestra opinión dos características que lo hacen merecedor de ser estudiado. En primer lugar, desde el punto de vista teórico, el interés que despierta la aplicación en la órbita tributaria, de un derecho que hasta la fecha ha tenido escasa recepción en dicho ámbito y que requiere de un análisis interrelacionado de distintas ramas del derecho, como la tributaria, la constitucional, la administrativa y la penal. Por otro lado es un tema de palpable actualidad, en virtud de la Ley de Derechos y Garantías del Contribuyente, y la reciente jurisprudencia emanada del Tribunal Europeo de Derechos Humanos.

En segundo lugar, reviste una gran importancia práctica, puesto que dependiendo de la solución que se adopte al problema planteado, las implicaciones para el actual sistema de gestión y recaudación, así como del procedimiento sancionador tributario son potencialmente de gran alcance, siendo posible que opere una radical transformación en las relaciones que hasta ahora han venido manteniendo los contribuyentes y la Administración tributaria.

La investigación se ha estructurado en tres Títulos, subdivididos a su vez en Capítulos. En el Capítulo I del Título I se pretende hacer una breve revisión de los aspectos más generales del deber de contribuir, así como los límites a que se haya sujeto por mandato constitucional, en virtud de ser la piedra angular del sistema tributario, y por ser uno de los vértices con los que tanto la jurisprudencia, como la doctrina mayoritaria ha enfrentado al derecho a no autoincriminarse. En este sentido su estudio pretende sentar las bases para el análisis de si ese enfrentamiento es real o aparente, y cuales serían sus repercusiones.

Los Capítulos II y III del Título I se dedican al estudio del deber de colaboración, y en particular, de una de las formas en que se manifiesta, es decir, el deber de información tributaria, puesto que en la aportación de información de forma coactiva por parte del contribuyente, y su posterior comunicación y utilización en el procedimiento sancionador, es donde se encuentra el punto central de la constitucionalidad de práctica.

El Capítulo I del Título II analiza los argumentos constitucionales que respaldan el valor y trascendencia de la jurisprudencia referente al Convenio Europeo de Derechos Humanos, y dedicamos especial atención al artículo 6 del citado instrumento internacional, en el cual se haya contenido el derecho a no autoincriminarse, así como al significado propio que los conceptos de "acusado y "materia penal" tienen en ese contexto. El Capítulo siguiente se destina al análisis de las sentencias más importantes del Tribunal Europeo de Derechos Humanos sobre la materia en cuestión.

Por último, en el Título III, dedicamos el Capítulo I al estudio del derecho a no autoincriminarse en el contexto español, su concepto, características y naturaleza jurídica.

Posteriormente, en el Capítulo II, basados en las conclusiones alcanzadas en los dos Títulos anteriores, se analiza el encuadramiento del derecho a no autoincriminarse en el procedimiento de gestión y sancionador tributarios, la posición del Tribunal Constitucional al respecto, así como una breve exploración por la jurisprudencia comparada, para terminar con una exposición de las diferentes posturas de la doctrina española al respecto, y la defendida en esta tesis.

***TÍTULO PRIMERO: LOS DEBERES DE
COLABORACIÓN E INFORMACIÓN DEL SUJETO
PASIVO COMO CONSECUENCIA DEL DEBER DE
CONTRIBUIR***

CAPÍTULO PRIMERO: EL DEBER DE CONTRIBUIR COMO FUNDAMENTO DEL DEBER DE COLABORACIÓN

1. INTRODUCCIÓN

El deber de contribuir se encuentra establecido por el artículo 31.1 de la Constitución, al señalar que «Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos». Esta fórmula genérica requiere de una instrumentalización normativa que configure su ámbito, sus características y límites, para de ese modo, brindarle plena eficacia jurídica al mandato constitucional. Pero antes de iniciar la breve recapitulación de los aspectos más relevantes del deber de contribuir, debe aclararse que la razón de su inclusión en el presente estudio, se debe a que en este deber genérico se haya el fundamento del deber de colaboración, y por lo tanto del deber de información, el cual, constituye una pieza clave para el correcto desarrollo de la hipótesis que nos hemos planteado analizar.¹

Por otro lado, las sentencias más relevantes en las que el Tribunal Constitucional se ha pronunciado acerca de la configuración del deber de contribuir, son precisamente en las que ha cimentado el deber de colaboración, y extraído la consecuencia de la necesidad del deber de información como una garantía del ordenamiento tributario para la correcta aplicación de los tributos. Por esta razón, en el desarrollo del presente estudio, glosaremos en varias oportunidades los mismos extractos de las sentencias del Tribunal Constitucional, tratando en todo momento de evitar la reiteración innecesaria, con el fin de analizar separadamente los diversos matices y consecuencias que de ellas se desprenden.

Empezaremos por decir que de forma sintética, **ORÓN MORATAL** ha señalado los rasgos fundamentales del deber de contribuir al decir «su porqué (principio de solidaridad), el cómo (de acuerdo a la capacidad económica), el cuándo (por la realización del presupuesto de hecho previsto en la ley) y el para qué (sostenimiento del gasto público, entendido como la realización de la igualdad real y principios rectores, que podrá realizarse bien con el empleo de fondos públicos, bien con la utilización extrafiscal del tributo)».²

Ahora bien, este "*para que*" señalado por el autor, destaca como fundamento del deber de contribuir al sostenimiento del gasto público, una manifestación de la solidaridad entre los habitantes de una nación, o bien, con un carácter extrafiscal cuando se pretenda utilizar el Sistema Tributario fuera de su órbita recaudatoria, y orientado más bien por aspectos de política económica, aunque con las cautelas que se verán.

¹ Como ha puesto de manifiesto **PÉREZ ROYO**: «... en la actualidad es absolutamente pacífico en la doctrina y la jurisprudencia que la obligación de facilitar información al Fisco tiene su encaje, más o menos preciso, en el deber de contribuir que establece el artículo 31.1 CE.» **PÉREZ ROYO** (1996), pp. 374 y 375

² **ORON MORATAL** (1994), p. 1602

Por otro lado, el deber de contribuir está fundamentalmente dirigido a los administrados, pero a su vez se convierte, o es el fundamento de la potestad tributaria del Estado. Esa potestad se muestra en lo que respecta al ámbito estatal (poderes públicos) en:

- La potestad del Estado para el establecimiento de los tributos (mediante ley).
- Los poderes con los que se enviste a la Administración como *potentior personae*, para que pueda hacer efectivo el cumplimiento del deber de contribuir a los sujetos obligados, por ejemplo en la gestión y la recaudación.

Ambas son actividades que impone el deber de contribuir, como lo ha señalado en reiteradas oportunidades el Tribunal Constitucional, a los Poderes Legislativo y Ejecutivo respectivamente, pero que también se hayan al mismo tiempo moduladas por los límites que imponen el respeto a los principios constitucionales que informan el contenido del deber de contribuir.

De igual forma, debe quedar claro que el ideal básico del cual se derivan directa o indirectamente todos los demás principios del ordenamiento tributario, es decir, el de justicia tributaria, tiene un contenido plural y la norma jurídico financiera, como menciona **FERREIRO LAPATZA**, «debe reflejar la idea de justicia que profesa el legislador, referida al concreto campo de la actividad financiera. Debe reflejar en forma clara y coherente cómo entiende el legislador que ha de desarrollarse esta actividad para que responda a la idea suprema de justicia. [...] La Constitución refleja, debe reflejar, la idea de justicia que una comunidad organizada políticamente profesa en un momento histórico determinado y los principios constitucionales de justicia tributaria deben reflejar, por tanto, esta idea de lo justo referida a la concreta esfera de los tributos.»³

Este contenido plural de la justicia tributaria significa entre otras cosas, que para su logro se hace necesario una comprensión interrelacionada de los principios que informan el deber de contribuir (ej. generalidad e igualdad), y que algunos de ellos, aunque no aparezcan de manera expresa en la Constitución, se encuentran íntimamente vinculados con este ideal (solidaridad), el cual incluye en algunas ocasiones, finalidades diferentes a las puramente recaudatorias (finalidad extrafiscal de los tributos). Es por lo anterior que para la cabal comprensión del significado y alcance de los principios informadores del deber de contribuir, en muchas ocasiones se tendrá que analizar su contenido con obligada referencia a otros principios y a las diferentes dimensiones en que operan.

2. ASPECTOS GENERALES

En el caso del Derecho Tributario, nos encontramos con el problema de que la interpretación y aplicación de las normas tributarias, en el marco genérico del deber de contribuir, se topa en la realidad con dos posiciones de ópticas e intereses contrapuestos.

³ **FERREIRO LAPATZA** (1996), pp. 321 y 326

Por una parte la del contribuyente, que a pesar de la consideración que impera en la actualidad de que los tributos no son una intromisión en la esfera de la propiedad privada, un abuso de parte del Poder Ejecutivo, o un mal necesario (resabio de épocas calificadas como liberales), son por el contrario, un deber para el sostenimiento de los gastos públicos — según lo dispuesto por el artículo 31.1 de la CE— de acuerdo con su capacidad económica, mediante un sistema tributario justo, inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso tendrá un alcance confiscatorio. Todo lo anterior bajo el marco del principio de solidaridad.

Sin embargo, lo cierto de caso, es que a pesar de estos mandatos constitucionales inspirados en la solidaridad y la convivencia social, el contribuyente medio no ve con buenos ojos (inclusive con el reconocimiento de su necesidad), los aumentos en los tributos, ni se siente particularmente ufano en el momento de presentar las declaraciones de renta y pagar los impuestos que le correspondan. En palabras de **ÁLVAREZ DEL MANZANO**, «la actitud que se debe pretender es que el contribuyente no se sienta profundamente maltratado; que su conciencia fiscal tenga los menores motivos posibles para resistirse al impuesto, ya que esperar una motivación positiva y favorable como generalizada, en el cuerpo social, es algo realmente utópico.»⁴

A esto se puede añadir lo dicho por **SÁNCHEZ SERRANO** al comentar la STC 76-1990, en el sentido de que «... es evidente —y el Tribunal Constitucional pudo ser consciente de ello— que la desgana y resistencia de los ciudadanos respecto del cumplimiento de sus deberes fiscales se produce o incrementa si existe o se difunde la opinión de que la carga tributaria a que se ven sometidos está —por unas u otras razones— injustamente distribuida»⁵. Este hecho es tan visible, que inclusive las políticas tributarias se convierten frecuentemente en tema obligado de las campañas políticas en época electoral.⁶

Este fenómeno redundante en que los contribuyentes exploren constantemente formas de alivianar la presión fiscal mediante diversas formas, como lo es la búsqueda de paraísos fiscales, las llamadas economías de opción, la ingeniería fiscal y, en el peor de los casos, formas que se encuentran al margen de la ley, como el fraude, la simulación, o, en términos generales, la pura y dura evasión fiscal. Difícilmente se podrá encontrar casos en los cuales los contribuyentes busquen deliberadamente pagar tributos por importe superior al legalmente exigible, en virtud de la función que éstos cumplen o por los principios y fines que los inspiran.

En sentido inverso, la Administración, con base en la imperiosa necesidad de recursos financieros para el cumplimiento de los abundantes y complejos objetivos que se le imputan al actual Estado Social de Derecho, buscará en la generalidad de las ocasiones, recaudar la mayor cantidad posible recursos en su vertiente tributaria, articulando un complejo y delicado sistema de gestión e inspección, habiéndose llegando en ocasiones a la utilización

⁴ **ÁLVAREZ DEL MANZANO** (1977), pp. 24-25

⁵ **SÁNCHEZ SERRANO** (1992-I), p. 237

⁶ Cabe mencionar que el artículo 31, no solo incluyó los principios que deberían de regir para el ámbito recaudatorio, sino que en su apartado segundo se preocupó del tratamiento de la vertiente del gasto público que se pretende financiar con la recaudación, hablando de criterios de economía y eficiencia, así como de la realización de una asignación equitativa de los recursos públicos recabados. Lo anterior reviste una fundamental importancia, ya que la justicia en el gasto es precisamente la que dota de una “autoridad moral” al Estado, por medio de su potestad tributaria, para la instrumentalización del deber de contribuir, sin la cual, se añadiría un elemento disuasorio más para los contribuyentes, en el respeto de su deber.

de interpretaciones, métodos y procedimientos de dudosa procedencia legal, que precisamente han generado en la práctica, muchos de los conflictos de los cuales ha sido justamente el Tribunal Constitucional, quién ha tenido la tarea de dirimir.

El fenómeno descrito se ciñe estrictamente a lo que, en nuestra opinión, se puede observar de las actuaciones de la Administración y los contribuyentes, en el entendido de que aunque no sea ni lo óptimo ni lo deseable, es lo que muestra la realidad. Dicho fenómeno presenta características que podrían hacer pensar que se encuentra imbuido en una especie de círculo vicioso, en el cual los contribuyentes buscarán pagar lo menos posible porque piensan que la Administración trata de cobrar en exceso, y la Administración tratará de cobrar lo máximo, porque considera que los contribuyentes buscan pagar lo menos posible.

Llegados a este punto, se muestran las ópticas contrapuestas, tanto de la Administración como de los contribuyentes, y cuyo delicado equilibrio por medio de las resoluciones desde la óptica constitucional, corresponde al Tribunal Constitucional. De esta manera el Tribunal Constitucional, por un lado, tiene que ponderar hasta donde llega constitucionalmente ese genérico deber de contribuir, cual es su esfera de acción, y los límites que encuentra. En este sentido se topa con una disyuntiva, ya que reconociendo la existencia y necesidad de ese deber de contribuir, los derechos y facultades que le reconozca a uno, serán, en términos generales, límites u obstáculos para el otro, asunto del cual nos ocuparemos más adelante.

2.1. SOLIDARIDAD

En términos sociológicos, la solidaridad se entiende como una característica de la sociabilidad del género humano, que lo inclina a sentirse unido a sus semejantes y a la cooperación entre ellos. En el caso de la Constitución Española, por medio de un mandato general, se constriñe a los todos los ciudadanos al sostenimiento de los gastos públicos, como una muestra de cooperación social a través de un mecanismo organizado como lo es el Estado.

Independientemente de las mayores o menores funciones que cada quién, desde su particular óptica, producto de sus creencias y de su ideología política, asigne a este ente al que llamamos Estado, se reconoce la necesidad de su existencia, pues es a éste a quien se le encomiendan una serie de funciones que interesan a la comunidad o a la generalidad de los sujetos que conforman la sociedad. La manifestación de ese aparato institucional y la consecución de las funciones que le han sido encomendadas, requieren de la existencia y destinación de recursos materiales, concretamente económicos, en favor y disposición del Estado. Solo a través de la solidaridad entre los miembros de la comunidad pueden conseguirse esos recursos a través del pago de tributos. Tal valor genérico de la solidaridad se concreta y materializa jurídicamente (en el campo del Derecho Tributario) en el deber de contribuir.

En este sentido cabe resaltar que la solidaridad como base para el deber de contribuir no se encuentra expresamente en el artículo 31 de la Constitución, sino que es necesario deducirla de una interpretación sistemática de la misma, en especial de sus artículos 2, 9.2 y 138 CE, donde directa o indirectamente se alude a dicho principio como base de la ordenación de la Nación española. Y esto porque la solidaridad es un *prius* lógico y necesario para la imposición de un deber de contribuir, bajo el marco de un sistema tributario justo, con el fin de dotar al Estado de los recursos necesarios para el cumplimiento

de las tareas que en la actualidad le son encomendadas. Al decir de **WELDELL HOLMES**, «los impuestos son el precio que pagamos por tener una sociedad civilizada».⁷

2.2. GENERALIDAD TRIBUTARIA

El artículo 31 de la CE dispone que «*Todos* contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos ...». Aunque históricamente la explicación del principio de generalidad tributaria se debía a la prohibición de privilegios y beneficios fiscales a determinados sectores de la sociedad, actualmente se refiere al simple mandato de que la contribución debe estar generalizada socialmente, y que se hace evidente en el uso de la palabra “todos”. De lo anterior se deriva asimismo, que no es dable hacer distinciones entre nacionales y extranjeros, o entre personas físicas y jurídicas, lo cual no es sino, una referencia al principio de igualdad.

El principio de generalidad tributaria, por un lado compele a sean todos los ciudadanos los que de acuerdo con su capacidad económica, así como con resguardo del resto de sus derechos constitucionales, cooperen en el sostenimiento de los gastos públicos, y por otro, obliga al legislador a que configure un sistema tributario (dentro de cierto margen de flexibilidad), en el que todos contribuyan. Al decir de **ALONSO GONZÁLEZ**, la justicia tributaria «se erige básicamente sobre dos poderosos pilares que sostienen el ordenamiento tributario, el principio de generalidad y el principio de igualdad, los cuales se articulan para dar lugar a un principio de exclusiva aplicabilidad en el ámbito financiero, el principio de capacidad económica».⁸

Por otro lado, si bien el principio de generalidad informa a todo el sistema tributario, esto no significa que deba entenderse de una manera absoluta, y con esto nos referimos al empleo del sistema tributario no en su vertiente recaudatoria, sino con fines de política económica. En este caso debemos recordar que las normas constitucionales no deben interpretarse aisladamente unas de otras, sino con referencia a otros derechos, deberes y obligaciones contenidos en la Constitución, por lo cual su contenido no significa que no pueda darse ningún tipo de excepción a la regla, sino que son dables ciertas singularidades cuando el sistema tributario actúe con específicos fines de política fiscal, y siempre y cuando se hagan en resguardo de otros principios constitucionales.

Un ejemplo de lo anterior puede ser que el Gobierno, a través de una ley, otorgue un beneficio fiscal a un cierto sector de la agricultura, con el fin de incentivar determinado producto considerado como prioritario para la economía nacional, todo ello en aras del cumplimiento de los principios rectores de la política social y económica mencionados en el Título I, Capítulo III de la C.E.⁹ De lo anterior se obtiene como corolario, que ciertas

⁷ Citado por **SAMUELSON** (1996), p. 310

⁸ **ALONSO GONZÁLEZ** (1993), p. 29

⁹ En este sentido se ha dicho que «[...] nuestra Constitución ha introducido una novedad muy importante. Nos referimos a los principios rectores de la política social y económica, regulados en el capítulo III del Título I (arts. 39 a 52). Dichos principios, en nuestra opinión, legitiman plenamente la concesión de beneficios tributarios, aún cuando desde el punto de vista de la capacidad económica de los beneficiados, no esté materialmente justificada su concesión. (...) Pues bien, es evidente que la consecución de todos esos fines puede aconsejar en ocasiones que se habiliten los cauces precisos para su más rápida consecución y, de entre ellos, ocupa un lugar importante la concesión de beneficios fiscales. (...) En conclusión, la concesión de beneficios fiscales puede estar materialmente justificada --y ser constitucionalmente legítima--, siempre que la

excepciones del principio de generalidad, en su forma de beneficios fiscales, son constitucionalmente válidas, si se realizan proporcional y racionalmente, en amparo de otros fines constitucionales, como en el caso de la finalidad extrafiscal de los tributos que comentaremos más adelante.

2.3. FINALIDAD EXTRAFISCAL DE LOS TRIBUTOS

De igual forma que la solidaridad, la utilización extrafiscal del tributo no aparece reconocida de manera expresa en la Constitución, sino que ha de deducirse, principalmente, de lo dispuesto por los artículos 40.1 y 130.1 de la CE.¹⁰ En ellos se habla de la vinculación de los poderes públicos para el logro del progreso social y económico, la búsqueda de una estabilidad económica que permita una distribución de la renta más equitativa, la modernización y desarrollo de los principales sectores económicos, así como la equiparación en términos generales, del nivel de vida de todos los españoles.¹¹

Como más adelante veremos, la capacidad económica constituye un límite substancial al deber de contribuir, ya que éste último no será de aplicación allá donde no se encuentre una determinada manifestación de riqueza, por lo que finalidad extrafiscal de los tributos, al no tener una vinculación tajante con la capacidad económica (puede no gravarse una determinada manifestación de riqueza con la finalidad de incentivar una actividad, o gravarse de manera especial otra, con el objetivo de desincentivarla), puede considerarse como un alejamiento de la función mayoritariamente recaudatoria del sistema tributario, en orden a la consecución de otros objetivos constitucionalmente señalados, como los dichos anteriormente contenidos en los artículos 40.1 y 130.1 de la C.E.¹²

misma sea un expediente para la consecución de objetivos que gozan de respaldo constitucional. No podrá, en tales supuestos, hablarse de privilegios contrarios al principio constitucional de generalidad en el levantamiento de cargas públicas.» MARTÍN QUERALT; LOZANO SERRANO; CASADO OLLERO; TEJERIZO LÓPEZ (1996), pp. 134 y 135.

¹⁰ Dichos artículos establecen lo siguiente: «Art. 40. 1. Los poderes públicos promoverán las condiciones favorables para el progreso social y económico y para una distribución de la renta nacional y personal más equitativa, en el marco de una política de estabilidad económica. De manera especial realizarán una política orientada al pleno empleo.»; «Art. 130. 1. Los poderes públicos atenderán a la modernización y el desarrollo de todos los sectores económicos y, en particular de la agricultura, de la ganadería, de la pesca y de la artesanía a fin de equiparar el nivel de vida de todos los españoles.»

¹¹ En este sentido, el Tribunal Constitucional ha afirmado en la Sentencia 37/1987 lo siguiente: «Es cierto que la función extrafiscal del sistema tributario estatal no aparece expresamente reconocida en la Constitución, pero dicha función puede derivarse directamente de aquellos preceptos constitucionales en los que se establecen principios rectores de la política económica y social (señaladamente artículos 40.1 y 130.1) dado que tanto el sistema tributario en su conjunto como cada figura tributaria concreta forman parte de los instrumentos de que dispone el Estado para la consecución de los fines económicos y sociales constitucionalmente ordenados.»

¹² En este sentido CASADO OLLERO menciona: «[...] la capacidad económica es un criterio constitucional para fijar *la contribución* a los gastos públicos que impone particulares limitaciones al legislador, y entre ellas la necesidad de que las *desviaciones* normativas respecto de la capacidad económica resulten *justificadas* en virtud de otros valores constitucionales, cuya tutela dispense al legislador de atender en determinados supuestos al criterio establecido con carácter general. Si el artículo 31.1 de la C.E. formula la capacidad económica como criterio de imposición genéricamente vinculante para las figuras tributarias de *estructura contributiva*, las excepciones a esta regla tendrán que justificarse en virtud de otras exigencias o principios constitucionales que también deban ser atendidos con la imposición. Y esto es lo que sucede cuando el tributo se instrumenta con fines extrafiscales.» CASADO OLLERO (1991), p. 475

De esta manera, son otros mandatos constitucionales diferentes a los contenidos en el artículo 31.1 de la C.E., los que autorizan la utilización del sistema tributario con fines diferentes a los recaudatorios (modulados por el principio de capacidad económica), en vista de que la política tributaria constituye una herramienta fundamental para la realización de metas económicas a las que los poderes públicos se hayan vinculados. Sin embargo, debe aclararse que la finalidad extrafiscal de los tributos no se haya, ni mucho menos, divorciada íntegramente del principio de capacidad económica, ya que, por ejemplo, la especial gravación tributaria de una actividad con fines disuasorios, no podría en ningún caso sobrepasar el límite constitucional de la capacidad económica o la no confiscatoriedad.

De todo lo anterior se puede concluir que el genérico sometimiento al deber de contribuir, puede verse particularmente acentuado o disminuido, en función de la especial consideración que se haga del hecho imponible por parte del legislador, ya sea con el fin de incentivar o restringir una determinada actividad de relevancia para la política económica.

3. LÍMITES Y PRINCIPIOS

Como habíamos dicho, el deber de contribuir se encuentra reconocido constitucionalmente en el artículo 31.1 C.E. al disponer que:

«Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo, inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio»

Habíamos dicho que el reconocimiento constitucional del deber de contribuir viene como consecuencia de una transformación sobre la consideración de los tributos, desde la vieja concepción liberalista, como un instituto odioso y lesivo de la propiedad privada, a uno de solidaridad de todos los ciudadanos a través de la contribución a un ente organizado (Estado), encargado de responder de las diferentes necesidades públicas y colectivas que representan un interés general.¹³ De esta manera, se acaba también con la vieja discusión sobre la juridicidad de las normas tributarias, pues al estar reconocido el deber de contribuir en la propia Constitución, se impregna de un profundo fundamento jurídico al desarrollo legislativo que pretende articular el citado deber.

Sin embargo, el constituyente de 1978 estimó necesario no solo la inclusión en el ámbito constitucional del deber de contribuir, sino que consideró necesario al mismo tiempo, incluir ciertos principios que deberían respetarse en el cumplimiento de ese deber. Nos referimos obviamente a los principios de capacidad económica, igualdad, progresividad, no-confiscatoriedad y legalidad tributaria; todos ellos enmarcados dentro del mismo artículo 31 CE. El respecto de estos principios será precisamente la garantía de que el sistema tributario pueda ser considerado como justo. De esta forma, las resoluciones del Tribunal

¹³ En este sentido **ESCRIBANO LÓPEZ** señala: «Un Derecho financiero, en suma, no constituido por normas odiosas, de las que se cuestiona su propio carácter jurídico, antes un sistema de normas fundado en una concepción solidaria de las relaciones políticas y económicas de la comunidad.» **ESCRIBANO LÓPEZ** (1988), p. 211

Constitucional con respecto al deber de contribuir, no giran en torno a la validez o existencia de éste, pues está ampliamente difundido y aceptado, sino más bien en la observancia que se haya seguido de los principios señalados, o de cualquier otro derecho consagrado en la Constitución.

Esta previsión de los principios que deben respetarse con respecto a los derechos de los ciudadanos y las obligaciones de los entes públicos en el ámbito del deber de contribuir, reviste una fundamental importancia, ya que de esta manera se están brindando parámetros para la evaluación del como y el hasta donde debe llegar ese deber. Viéndolo desde una óptica inversa, se evidencia la peligrosidad que derivaría de la constitucionalización de un deber de contribuir, sin que a la vez esté limitado por otros principios que salvaguarden el equilibrio y coherencia entre los deberes y los derechos de los ciudadanos. Es más, se podría pensar que muchas de las cuestiones que a la fecha ha analizado el Tribunal Constitucional en materia tributaria, bien podrían no haber llegado nunca a su conocimiento, por falta de una base razonable que hiciera pensar en un reproche de inconstitucionalidad contra alguna norma u actuación administrativa.¹⁴

Inclusive considerando que en la Constitución existen normas referentes al derecho de igualdad y legalidad, los matices que éstos tienen desde la óptica tributaria (por su inclusión específica al lado del deber de contribuir en el artículo 31) se diferencian de aquellos planteados en términos más generales, por lo que los alcances de su contenido en el ámbito tributario, daría como consecuencia un cambio de la visión que actualmente tienen los tributos.

Ahora bien, el mandato constitucional del deber de contribuir, según la redacción del artículo 31, debe hacerse mediante un sistema tributario justo. La medida en que el sistema tributario tenga esta característica de justicia, deberá evaluarse por el apego del mismo primordialmente a los principios señalados en ese mismo artículo, sea, en su apartado primero, al de generalidad, igualdad, progresividad y no-confiscatoriedad, en su apartado segundo, a la asignación equitativa de los recursos recaudados bajo la guía de los criterios de eficiencia y economía, y en su apartado tercero, al principio de reserva de ley tributaria. Son estos principios los deben orientar el sistema financiero siendo su causa, y la justicia del sistema su efecto y fin.

En razón de que el deber de contribuir establecido por la Constitución constituye el pilar básico sobre el que se articula todo el Sistema Tributario, la amplitud del mismo, así como todas las consecuencias que de él se derivan, hace imposible para los alcances fijados para el presente trabajo, hacer un tratamiento sistemático y completo del tema, por lo que tan sólo se pretende perfilar los aspectos que hemos considerado más fundamentales, haciendo un breve repaso por los principios constitucionales que lo informan. Asimismo, queremos destacar que los principios de los que de seguido hablaremos presentan un carácter doble, el primero, como guías o aspiraciones que deben informar el sistema tributario, y el segundo, como límites a la potestad tributaria. En esta dualidad conceptual de los deberes y los derechos, es precisamente donde se cierne el intrínquilis de la hipótesis que nos proponemos analizar.

¹⁴ En este sentido, coincidimos plenamente con la opinión de **ALONSO GONZÁLEZ** en el sentido de que «La constitucionalización de estos principios les otorga un refuerzo especial, a efectos prácticos, superior al que posiblemente se les atribuiría si se hubieran quedado en meros principios de Derecho. [...] Dicho esto sin ánimo de polemizar con aquel sector de la doctrina (**DE LOS MOZOS, VOGEL**) que prescinden de la constitucionalización de estos principios para mantener su validez [...]. Lo único que pretendemos matizar es que es más fácil argumentar la inmediata aplicabilidad de un principio constitucionalizado que la de aquél que no lo está.» **ALONSO GONZÁLEZ** (1993), nota al pie (9), p. 30

Por último, debe recordarse que en España se ha seguido el sistema de la justicia constitucional europea basado en el modelo austriaco-kelseniano (a diferencia de los países de tradición anglosajona), donde el control constitucional se concentra en un ente determinado (en nuestro caso el Tribunal Constitucional) que se supone independiente tanto del Poder Ejecutivo, como del Poder Legislativo. En este sentido, ya que el asunto de marras se estudia desde su óptica constitucional, hemos considerado conveniente ver cual ha sido la posición y recepción que le ha otorgado el Tribunal Constitucional.

3.1. CAPACIDAD ECONÓMICA

La medida en que la Constitución impone el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos es *de acuerdo con la capacidad económica* del contribuyente. Este representa uno de los principales límites constitucionales al deber de contribuir, y uno de los más importantes aspectos configuradores de un sistema tributario justo. Habrá un deber de contribuir cuando el sujeto pasivo tenga una *idoneidad contributiva*, es decir, tenga capacidad económica. Cuando se demuestra que una persona (física o jurídica) tiene capacidad económica para contribuir, nace aquél deber, que no es sino la individualización o concretización del principio de capacidad económica, por lo que se yergue como un criterio de justicia material del sistema tributario.

Contribuir de acuerdo a la capacidad económica, significa que solo tributará aquel que tenga con que hacerlo. En palabras del Tribunal Constitucional "Capacidad económica, a efectos de contribuir a los gastos públicos, tanto significa como la incorporación de una exigencia lógica que obliga a buscar la riqueza allí donde la riqueza se encuentra."¹⁵ Se deriva que quien más capacidad económica tenga, más deberá tributar y viceversa, por lo que se perfila en su seno, un componente de cierta proporcionalidad.

Su fundamento se encuentra en que no es posible exigir un tributo a un contribuyente que no tenga la capacidad económica para hacerle frente. Sin embargo esto no significa que un determinado hecho demostrativo de capacidad económica deba llevarse al límite de dicha manifestación, puesto que entonces no topáramos con el límite de la no-confiscatoriedad, de cual hablaremos más adelante.

De lo anterior se deduce que el legislador, deberá configurar presupuestos de hecho que sean demostrativos de esa capacidad económica, al menos en principio. En este sentido "En la tarea de concretar normativamente el principio de capacidad económica, la doctrina contribuyó poderosamente a definir los hechos indicativos de capacidad económica. Así, **GIARDINA** formuló el denominado *principio de normalidad*, según el cual el legislador, cuando configura una determinada situación como hecho imponible, está atendiendo a un supuesto que, *normalmente*, sea indicativo de capacidad económica. Lo cual no quiere decir que en todos los casos dicho supuesto sea realmente indicativo de tal capacidad económica. [...] en aquellos casos en que un hecho aparezca configurado como hecho imponible y, sin embargo, no sea indicativo de capacidad económica en ese

¹⁵ STC 27/1981, de 20 de julio, fundamento jurídico 4º

supuesto concreto, la solución deberá venir por vía de las exenciones o bonificaciones, no por la vía de la exclusión *a priori* de la norma general.”¹⁶

Por otro lado, la capacidad económica, debe considerar la existencia de una cierta riqueza que no es apta para tributar, debido a su utilización por parte del sujeto pasivo para enfrentar una serie de necesidades mínimas de subsistencia. La cuestión de la cuantificación de ese mínimo esencial liberado del deber de contribuir, es cosa que no se puede establecer *a priori*, y que depende en gran medida no solo del tipo de sociedad y momento histórico, sino de la magnitud de las tareas afrontadas por el Estado. En este sentido, es dable pensar que una sociedad en la cual el Estado ha garantizado a los ciudadanos una serie de necesidades vitales, el mínimo exento será inferior que en otro lugar donde el Estado las garantice de manera menos acentuada.¹⁷

3.2. IGUALDAD

El artículo 31.1 de la Constitución señala que el sistema tributario debe estar inspirado en el principio de igualdad. Sin embargo este no es el único artículo en donde la C.E. se refiere a este principio, sino que desde su mismo artículo primero lo propugna como un valor superior del ordenamiento jurídico. También en el artículo 9.2 se refiere a que los poderes públicos deben promover las condiciones para que este principio se cumpla, y en el artículo 14 se vuelve a hacer mención de la igualdad con respecto a la ley, sin que sea posible una discriminación por razón de nacimiento, raza, sexo, religión, opinión o por cualquier otra condición o circunstancia personal o social. Además, en el Título VIII de la C.E. referente a la organización territorial del Estado, el artículo 139.1. dispone que: “Todos los españoles tienen los mismos derechos y obligaciones en cualquier parte del territorio del Estado”.

Vemos pues, como el principio de igualdad se yergue como uno de los principales pilares de todo el Estado Social y de Derecho y al que se le asignan diferentes contenidos, ya que dicho en los términos más escuetos, en el art. 1.1. se refiere a la igualdad como valor supremo, en el art. 14 a la igualdad ante la ley o jurídica, en el artículo 31.1 como igualdad tributaria y en el art. 139.1 como igualdad “geográfica”.

Por otro lado, al igual que sucede con otros tantos principios constitucionales, el de igualdad se haya íntimamente relacionado con otros principios del mismo rango. Así, la igualdad en materia tributaria exige que a situaciones económicas similares, se les atribuya consecuencias jurídicas análogas, lo cual representa obviamente un punto de conexión con el principio de capacidad económica.

¹⁶ GIARDINA (1961). Citado por MARTÍN QUERALT; LOZANO SERRANO; CASADO OLLERO; TEJERIZO LÓPEZ (1996), p. 141

¹⁷ En este sentido: «Como ha señalado MARTÍN DELGADO, “la determinación del mínimo vital constituirá un problema de justicia que dependerá de cuál sea el ideal sentido por la comunidad en cada momento histórico y adoptado por el ordenamiento jurídico. Puede abarcar desde ese el llamado “mínimo físico” o exención del conjunto de bienes indispensable para mantener la vida del individuo, al “mínimo social”, que comprende ya lo que se entiende indispensable para el tenor de vida del individuo”, concluyendo que “la dimensión de este mínimo de existencia va a depender en concreto de cómo esté configurado el sistema financiero del Estado y de cuales sean las actividades que se desarrollan por el mismo. Es evidente que en un Estado en que las primeras necesidades de los individuos aparezcan cubiertas por la actividad pública, es decir, por la actuación del sector público, la exención del mínimo de existencia tendrá menos sentido que en aquellos Estados en los que el fundamento liberal de la organización socioeconómica deje al libre juego de las economías individuales la cobertura de estas necesidades.» MARTÍN QUERALT; LOZANO SERRANO; CASADO OLLERO; TEJERIZO LÓPEZ (1996), p. 142

De lo dicho hasta aquí cabe hacer los siguientes reparos. La igualdad tutelada por el artículo 14, es decir, la igualdad jurídica, es un «derecho fundamental de la persona a no sufrir discriminación jurídica alguna, esto es, a no ser tratada jurídicamente de manera diferente a quienes se encuentren en su misma situación, sin que exista una justificación objetiva y razonable de esa desigualdad de trato» que «no implica la necesidad de que todos los españoles se encuentren siempre, en todo momento y ante cualquier circunstancia, en condiciones de absoluta igualdad» y que supone «... no soportar un perjuicio —o una falta de beneficio— desigual e injustificado en razón de los criterios jurídicos por los que se guían la actuación de los poderes públicos».¹⁸

Lo anterior se distingue de la igualdad real, puesto que cabe la posibilidad de una desigualdad material o de hecho, que no es consecuencia de la aplicación de criterios jurídicos discriminatorios o arbitrarios, sino de situaciones fácticas que se deriven de la aplicación de una ley, lo cual no vulneraría el principio la igualdad del artículo 14 C.E.. Esta situación no permitiría su apelación mediante recurso de amparo.

Al respecto **ALONSO GONZÁLEZ** señala que «Lo que no se protege como derecho fundamental es la igualdad material o de hecho frente a desigualdades de trato derivadas de circunstancias objetivas y razonables y no de criterios jurídicos discriminatorios. Y, en supuestos de presunta desigualdad en la aplicación de la ley (...), podía haberse añadido, que tales diferenciaciones no se pueden proteger desde un plano lógico por imposibilidad objetiva de conseguir un tratamiento uniforme para situaciones no homogéneas que tienen su causa no en la ley, sino en hechos.»¹⁹.

Ahora bien, lo dicho hasta el momento significa que en especiales circunstancias pueden existir situaciones tratadas de manera desigual, pues al decir del Tribunal Constitucional «...una cierta desigualdad cualitativa es indispensable para entender cumplido este principio.»²⁰ De esta manera se ve que no toda desigualdad resulta inconstitucional, sino que se pueden introducir ciertas desigualdades, siempre y cuando se respeten (resumiendo la doctrina del Tribunal Constitucional en la STC 76/1990) las siguientes características:

- Que la desigualdad debe perseguir un fin lícito por el ordenamiento.
- Que la desigualdad introducida en el ordenamiento, su resultado y el fin que se persigue superen un juicio de proporcionalidad en sede constitucional.
- Que la desigualdad este fundada en criterios suficientemente objetivos y razonables, o en juicios de valor generalmente aceptados.

A contrario *sensu*, lo que está vedado es introducir desigualdades que resulten artificiosas, desproporcionadas, injustificadas, irracionales o arbitrarias. Por otro lado, no debemos olvidar que dado que no existen derechos absolutos, el principio de igualdad puede quedar constitucionalmente limitado en atención a otros mandatos y derechos establecidos por la

¹⁸ STC 8/1986, fundamento jurídico 4.º

¹⁹ **ALONSO GONZÁLEZ** (1993), p. 48

²⁰ STC 27/1981 de 20 de julio, fundamento jurídico 4.º

Constitución, como por ejemplo, el que se realiza mediante la progresividad en aras de lograr una adecuada redistribución de la renta.²¹

El Tribunal Constitucional ha distinguido entre el contenido de igualdad ante la ley e igualdad en la aplicación de la ley, lo que significa que los Tribunales deben resolver de forma similar, situaciones similares, cuando los supuestos de hecho ostenten semejanzas que así lo exijan. Sin embargo esto no significa que en ningún caso, un Tribunal no pueda apartarse de criterios vertidos en torno a situaciones iguales, pero siendo necesario en este caso, que el cambio de criterio sea suficientemente fundamentado y razonado, ya que de no existir esta posibilidad se estaría produciendo una petrificación del sistema jurisdiccional, inconveniente a todas luces con la dinámica de la administración de justicia.²²

3.3. PROGRESIVIDAD

El artículo 31.1 de la Constitución dispone que el sistema tributario será inspirado, entre otros, por el principio de progresividad. Este principio supone que cuanto mayor sea la manifestación de capacidad económica, mayor será la magnitud de la prestación tributaria a satisfacer, aumentándola progresivamente, y teniendo como límite el no llegar a tener un carácter confiscatorio.²³

El fundamento de este principio se haya en la antigua fórmula, y permitasenos utilizarla en su forma coloquial, de *"el que más tiene, más paga"*. De esta manera, la exigencia de un sistema tributario justo, no se identifica con la fórmula de una simple proporcionalidad (en la cual también pagaría más el que más tenga), sino que respetando ese "mínimo vital" del que hablamos al tocar el tema del principio de capacidad económica, el tipo del gravamen iría aumentando progresivamente, a medida que la capacidad económica también lo haga, porque se supone, que luego de ciertos niveles de renta, las necesidades individuales serían menos apremiantes, y que por eso es justo que se tribute con mayor intensidad.²⁴

²¹ Así se ha dicho: «En *conclusión*: a) el principio de igualdad en el ámbito tributario se traduce en el respeto a la capacidad económica, de forma que situaciones económicamente iguales deben ser tratadas de la misma manera; b) el principio de igualdad no veda cualquier desigualdad, sino sólo aquella que pueda reputarse como discriminatoria, por carecer de justificación; c) el principio de igualdad no sólo exige la igualdad ante la ley, sino también la igualdad en la aplicación de la ley; d) el principio de igualdad debe interpretarse en conexión con las exigencias derivadas de otros principios constitucionales; e) la igualdad del sistema tributario debe complementarse con la igualdad en el ordenamiento del gasto público, lo que se traduce en la necesidad de asignar equitativamente los recursos públicos.» **MARTÍN QUERALT; LOZANO SERRANO; CASADO OLLERO; TEJERIZO LÓPEZ** (1996), p. 139

²² El Tribunal Constitucional ha dicho: «No existe un mandato de igualdad absoluta que obligue en todo caso al tratamiento igual de los supuestos iguales, pues ello sería contrario a la propia dinámica jurídica, que se manifiesta no sólo en una modificación normativa, sino también en una razonable evolución en la interpretación y aplicación de la legalidad concreta, en un cambio de criterio que legitima las diferencias de tratamiento.» STC de 21 de mayo de 1984.

²³ Un ejemplo típico de la progresividad se muestra en artículo 74 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de Personas Físicas.

²⁴ En este sentido menciona la STC 27/1981: «Aunque una definición válida de lo que debe entenderse por justo a efectos tributarios sería una tarea que rebasa el planteamiento que aquí hemos de hacernos, lo que no puede soslayarse es que el legislador constituyente ha dejado bien claro que el sistema justo que se proclama no puede separarse en ningún caso del principio de progresividad ni del principio de igualdad. Es por ello –porque la igualdad que aquí se reclama va íntimamente enlazada al concepto de capacidad económica y al principio de progresividad– por lo que no puede ser, a estos efectos,

Todo lo anterior estaría guiado en nuestra opinión, en atención principalmente a lo dispuesto por el artículo 40.1 de la C.E. en lo que se refiere a una distribución más equitativa de la renta regional y personal como mandato a los poderes públicos. Una vez más, aquí se ponen de relieve las interrelaciones con otros principios inspiradores de la justicia tributaria, como lo sería el de la igualdad.

En este sentido se ha dicho que «*La progresividad del sistema tributario no es sino una manera de ser del sistema, que se articula técnicamente de forma que pueda responder a la consecución de unos fines que no son estrictamente recaudatorios, sino que trascienden dicho plano para permitir la consecución de unos fines distintos, como pueden ser la distribución de la renta o cualesquiera de los fines previstos por el propio art. 40 de la Constitución.*»²⁵

3.4. NO CONFISCATORIEDAD

El artículo 31.1 C.E., de una manera terminante, dispone que el sistema tributario no tendrá *en ningún caso* alcance confiscatorio, lo que puede entenderse como una clara limitación a una imposición abusiva o desmedida de la riqueza, razón por la cual, el principio de no confiscatoriedad puede considerarse como una consecuencia del principio de capacidad económica.

En este sentido, de la Constitución se deriva tanto un límite máximo como mínimo al deber de contribuir. Como límite mínimo se encuentra el principio de capacidad económica, que como explicamos anteriormente, debe respetar un "mínimo vital" exento. Como límite máximo se encuentra el principio de no-confiscatoriedad. Sin embargo el problema de cuando una determinada carga impositiva sobrepase este límite, es una cuestión de difícil solución.²⁶

Por nuestra parte diremos que tanto el tributo como la realización del hecho imponible que lo genera, deben permitir un resultado económico, por lo menos, semejante al previsto por el sujeto pasivo, o el que de éste se derive naturalmente, sin que lo llegue a extinguir o anular. De tal manera, la manifestación de riqueza del acto gravable, debe ser suficiente tanto para pagar el tributo, como además permitir que se produzca el resultado "civil" o "mercantil" que el hecho imponible tiene como objetivo por parte de quienes lo realicen. Por ejemplo, si de la venta de un inmueble se pretende obtener una compensación económica, el tributo tendría un alcance confiscatorio si su cuantía fuera tal que su pago anulara esa compensación deseada por el sujeto pasivo. Este caso está llevado al extremo, es decir, cuando el tributo represente un 100% del monto de la ganancia de dicha

simplemente reconducida a los términos del art. 14 de la Constitución: *una cierta desigualdad cualitativa es indispensable para entender cumplido este principio. Precisamente la que se realiza mediante la progresividad global del sistema tributario en que se alienta la aspiración a la redistribución de la renta.*» La cursiva es nuestra.

²⁵ MARTÍN QUERALT; LOZANO SERRANO; CASADO OLLERO; TEJERIZO LÓPEZ (1996), p. 139

²⁶ El Tribunal Constitucional ha dicho que la no-confiscatoriedad supone «incorporar otra exigencia lógica que obliga a no agotar la riqueza imponible --sustrato, base o exigencia de toda imposición-- so pretexto del deber de contribuir; de ahí que el límite máximo de la imposición venga cifrado constitucionalmente en la prohibición de su alcance confiscatorio.» STC 150/1990, fundamento jurídico 9.º

operación. Sin embargo se puede pensar en llegar a un alcance confiscatorio con tipos menores.²⁷

Plenamente conscientes de la dificultad, e incluso la posible improcedencia de brindar criterios a priori en esta materia, desde nuestra particular óptica haremos la consideración siguiente: *la actividad de carácter económico desplegada por un sujeto pasivo debe en primera instancia beneficiar a éste, en tanto sea fruto de su propio esfuerzo*. Este es un componente fundamental del impulso o aliciente que requieren los sujetos para que desplieguen actividades económicas, beneficiando no sólo a éstos, sino globalmente a la sociedad en su conjunto.

Es fácilmente comprensible que si de la propia actividad y esfuerzo del administrado, se beneficia más un tercero que él mismo, esto tendría un efecto disuasorio y desestimulante para realizar tal actividad, pudiendo ser incluso preferible abstenerse de la misma, lo cual tendría un efecto perjudicial, no sólo en su propia esfera, sino en el ámbito social, puesto que al no realizar la actividad y por ende no generar una riqueza, tampoco se estaría produciendo la circunstancia necesaria para tributar.

En este sentido, nuestro parecer para no pasar al terreno del efecto confiscatorio de los tributos, podría basarse en que ningún tercero se beneficie mayormente de la riqueza producida, que el propio productor de esa riqueza, lo que en términos numéricos se podría expresar en un tipo máximo del 50% de la renta globalmente considerada, de tal manera, que el sistema tributario considerado como conjunto no imponga un deber de contribuir que supere ese 50%. Esta idea se perfila en sus términos más simples, y referida únicamente a nuestra particular idea justicia tributaria, y concordamos plenamente con PÉREZ ROYO, en el sentido de que la confiscatoriedad se refiere más a un valor ideológico o político, que jurídico.²⁸

Cabe resaltar que lo dicho anteriormente se diferencia a la idea implícita en la curva de **LAFFER** para una máxima recaudación, la cual indica que una vez traspasado un umbral impositivo, la recaudación sería cada vez menor por los efectos desincentivadores y negativos de elevados tipos, como por ejemplo la disminución del ahorro, el estancamiento de la productividad, presiones inflacionarias o el desvío a la economía sumergida. Y es diferente porque la idea de máxima recaudación no tiene que ser el ideal de un sistema tributario (aunque a veces lo parezca), ya que eso depende de las particulares tareas que el Estado se plantee desarrollar.

Cierto es, que se podría aducir que un sistema tributario que supere el apuntado límite, podría no contravenir el mandato constitucional de la no-confiscatoriedad, entre otras razones, porque es precisamente el Estado, a través del cobro de tributos, quien ha permitido desarrollar la actividad económica al sujeto pasivo, que le permita tener la oportunidad de generar esa riqueza. Por ejemplo, quien tenga ingresos por una actividad

²⁷ El Tribunal Constitucional ha dicho que un sistema tributario tendría alcance confiscatorio «si mediante la aplicación de las diversas figuras tributarias vigentes, se llegara a privar al sujeto pasivo de sus rentas o propiedades, con lo que además se estaría desconociendo, por la vía fiscal indirecta, la garantía prevista en el art. 33.1 de la Constitución: como sería asimismo, y con mayor razón, evidente el resultado confiscatorio de un Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas cuya progresividad alcanzara un tipo medio de gravamen del 100 por 100 de la renta. Pero, excluidos aquel límite absoluto y esta evidencia aritmética, y asumiendo la dificultad de situar con criterios técnicamente operativos la frontera en la que lo progresivo o, quizá mejor, lo justo, degenera en confiscatorio, sí resulta ...» STC 150/1990, fundamento jurídico 9.º

²⁸ PÉREZ ROYO (1996), p. 40

comercial consistente en el transporte de mercancías, podría considerarse que su actividad no sería posible sin la existencia de carreteras, que precisamente han sido construidas por el pago de tributos, y que ello justifica que la presión fiscal sea superior a la sugerida. De esta manera, a la renta neta de un individuo después de haber pagado los tributos correspondientes, tendría que serle agregada toda una serie de beneficios indirectos.

El problema de este razonamiento consiste en que no encuentra prácticamente ningún tipo de límite para considerar cuanta presión fiscal es constitucionalmente válida imponer a los contribuyentes. Si bien se podría pensar que con una presión fiscal del 99%, la generalidad de la población estaría de acuerdo en considerarla de alcance confiscatorio, según sigamos disminuyendo ese porcentaje gradualmente, empezarían a surgir cada vez más diversidad de criterios. De esta manera, la presión fiscal, al igual que muchísimas otras cuestiones jurídicas, serán consideradas como excesivas o deficitarias de acuerdo con el concepto que una sociedad tenga en determinado momento y lugar.

En este sentido, el Tribunal Constitucional, a su propio decir, admite que la «cuestión dista de hallarse doctrinalmente clarificada» y que la confiscación en materia fiscal «no supone la privación imperativa, al menos parcial, de propiedades, derechos patrimoniales o rentas sin compensación, ya que este tipo de privación o exacción es, en términos generales, de esencia al ejercicio de la potestad tributaria y al correlativo deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos».²⁹

Menciona también el Tribunal Constitucional que la relación que tiene la no confiscatoriedad con el principio de capacidad económica y la «exigencia lógica de buscar la riqueza allí donde la riqueza se encuentra», sin llegar a agotarla «so pretexto del deber de contribuir», para concluir que «dado que el límite constitucional se establece con referencia al resultado de la imposición, puesto que lo que se prohíbe no es la confiscación, sino justamente que la imposición tenga "alcance confiscatorio", es evidente que el sistema fiscal tendría dicho efecto si mediante la aplicación de las diversas figuras tributarias vigentes, se llegara a privar al sujeto pasivo de sus rentas y propiedades [...] como sería asimismo, y con mayor razón, evidente el resultado confiscatorio de un Impuesto sobre la Renta de las Persona Físicas cuya progresividad alcanzara un tipo medio de gravamen del 100 por 100 de la renta», y declara sin lugar la acción de inconstitucionalidad del caso tratado, por no encontrarse en «aquel límite absoluto y esta evidencia aritmética, y asumiendo la dificultad de situar con criterios técnicamente operativos la frontera en la que lo progresivo o, quizá mejor, lo justo, degenera en confiscatorio».³⁰

A diferencia de la casi completa ambigüedad que presenta la sentencia comentada, **HERRERA MOLINA** comenta que: «Este planteamiento contrasta con una reciente resolución del Bundesverfassungsgericht, "... el impuesto sobre el Patrimonio sólo puede añadirse a los demás impuestos que recaen sobre los ingresos en tanto la carga tributaria total de los ingresos potenciales (atendiendo a la tipificación de los ingresos, gastos deducibles y otras desgravaciones) se sitúe aproximadamente en el límite de un reparto al cincuenta por ciento entre el particular y el ente público, impidiendo así resultados tributarios que traspasen el reparto de las cargas públicas exigido por el principio de igualdad según la

²⁹ STC 150/1990, fundamento jurídico 9.º

³⁰ STC 150/1990, fundamento jurídico 9.º

medida de la capacidad económica” (Sentencia del BverfG de 22 de junio de 1995, fundamento II.3 c)»³¹

Así es pues, el criterio propuesto de no beneficiar mayormente a un tercero que al propio generador de la riqueza imponible, y su corolario de un límite del 50%, puede encontrar serios reparos, pero goza de la ventaja de tener una forma de determinación de mayor objetividad, y en nuestra opinión, más acorde con un sistema tributario justo, pues siempre será más fácil observar si la carga tributaria en su conjunto beneficia más al Estado que al propio generador de la riqueza. De cualquier manera, la no confiscatoriedad representa un concepto jurídico indeterminado, por lo cual lo único que se pretende es brindar una opinión de cuando se puede pensar que se vulnera, sin que por ello se descarten o descalifiquen otras opiniones que la sitúen en otra dimensión.

3.5. RESERVA DE LEY

El artículo 31.3 de la Constitución dispone que sólo podrán establecerse prestaciones personales o patrimoniales de carácter público con arreglo a la ley. Por otra parte el artículo 131.1 C.E. señala que la potestad originaria para establecer los tributos corresponde exclusivamente al Estado, mediante ley. Dada la importante repercusión que tienen los tributos en el seno del patrimonio de los administrados, se entiende que la creación o modificación de los mismos deba ser realizada por aquél ente a quienes los ciudadanos en un Estado de Derecho delegan las facultades de creación de leyes, a fin de protegerse de injerencias arbitrarias y no consentidas de parte de los gobernantes que puedan afectar su propiedad. En este sentido el Tribunal Constitucional ha dicho:

«Como ocurre con otras reservas de ley presentes en la Constitución, el sentido de la aquí establecida [art. 31.3] no es otro que el de asegurar que la regulación de determinado ámbito vital de las personas dependa exclusivamente de la voluntad de sus representantes, sin que ello excluya la posibilidad de que la ley pueda contener remisiones a normas infraordenadas, pero sí que mediante tales remisiones se provoque, por su indeterminación, una degradación de la reserva formulada por la Constitución a favor del legislador (Sentencia 83/1984, de 24 de julio). Esta garantía de autodisposición de la comunidad sobre sí misma, que en la Ley estatal se cifra (art. 133.1), es también, en nuestro Estado constitucional democrático, una consecuencia de la igualdad y por ello preservación básica de posición de todos los ciudadanos, con relevancia no menor, de la unidad del ordenamiento (art. 2 de la Constitución), unidad que —en lo que se refiere a la ordenación de los tributos y, de modo muy especial, de los impuestos— entraña la común prosecución, a través de las determinaciones que la Ley contenga, de objetivos de política social y económica en el marco del sistema tributario justo (art. 31.1) y de la solidaridad (art. 138.1) que la Constitución propugna.»³²

En una forma sintética se ha dicho que la reserva de ley «cumple básicamente una doble finalidad: a) garantizar el respeto al denominado principio de autoimposición, de forma que los ciudadanos no paguen más de lo que aquellos a los que sus legítimos representantes han otorgado su aquiescencia; y b) cumplir una clara función garantizadora del derecho de propiedad.»³³. En similar sentido ALONSO GONZÁLEZ agrega, que en síntesis la reserva de ley

³¹ HERRERA MOLINA (1996), p. 1034

³² STC 19/1987 de 17 de febrero, fundamento jurídico 4.º

³³ MARTÍN QUERALT; LOZANO SERRANO; CASADO OLLERO; TEJERIZO LÓPEZ (1996), p. 156

tributaria aspira a actuar como garantía de igualdad y unidad en el ordenamiento jurídico, y que la ley tributaria ha de servir como instrumento de justicia tributaria.³⁴

Ahora bien, tanto un importante sector de la doctrina como la jurisprudencia del Tribunal Constitucional, han entendido que la reserva de ley mencionada en la Constitución no tiene un carácter absoluto, sino más bien relativo, recayendo básicamente sobre los elementos esenciales del tributo y cuantificadores de la prestación que implica, a saber, el hecho imponible, el sujeto pasivo, la base imponible y el tipo de gravamen, tal y como reza el artículo 10 de la LGT.³⁵

Menos afortunado ha sido en nuestra opinión el Tribunal Constitucional, al pronunciarse sobre este principio en el ámbito de los beneficios fiscales. En efecto, en la STC 6/1983 su fundamento jurídico 6.º dispuso: «... en el sistema constitucional español no rige de manera absoluta el principio de legalidad para todo lo atinente a la materia tributaria y que la reserva de ley se limita a la creación de los tributos y a su esencial configuración, dentro de la cual puede genéricamente situarse el establecimiento de exenciones y bonificaciones tributarias, *pero no cualquiera otra regulación de ellas, ni la supresión de las exenciones o su reducción o la de las bonificaciones, porque esto último no constituye alteración de elementos esenciales del tributo.*»³⁶

Al respecto diremos que estamos en desacuerdo con dicha posición. Recordemos que en las hipótesis de exenciones y bonificaciones, el hecho imponible se considera realizado, por lo que existe un deber de contribuir en la medida respectiva, y que solo en atención a una norma legal se ve atenuada o dispensada. Si bien una exención o bonificación no constituye un elemento esencial del tributo (porque de hecho se encuentra en una esfera externa al mismo), es innegable que la creación o eliminación de tales beneficios modifican la magnitud de la prestación tributaria, de la misma forma que la base imponible o el tipo aplicable. Es decir, que también representan elementos cuantificadores de la prestación tributaria, y en este sentido consideramos que cualquier medida que pueda influir en la magnitud o cuantificación de la prestación tributaria, debe ampararse a las exigencias del principio de reserva de ley. Por lo tanto resultaría necesario que para suprimir o modificar un beneficio fiscal, en atención al principio de reserva de ley y de jerarquía, venga dispuesto de igual forma por otra ley.³⁷

³⁴ ALONSO GONZÁLEZ (1993), p. 84.

³⁵ En el fundamento jurídico 4.º de la STC 6/1983 se ha dicho: «Todo lo que hasta aquí llevamos dicho indica que nuestra Constitución se ha producido en la materia estudiada de una manera flexible y que, como asegura un importante sector de la doctrina, la reserva de ley hay que entenderla referida a los criterios o principios con arreglo a los cuales se ha de regir la materia tributación: la creación *ex novo* de un tributo y la determinación de los elementos esenciales o configuradores del mismo, que pertenecen siempre al plano o nivel de la ley no pueden dejarse nunca a la legislación delegada y menos todavía a la potestad reglamentaria.»

³⁶ La cursiva es nuestra.

³⁷ Sintetizando la opinión de LOZANO SERRANO, ALONSO GONZÁLEZ menciona que «si una norma pretende alterar los efectos de otra anterior, con rango de ley, como es o ha de ser toda norma que instaura una exención, esa nueva norma que modifica su existencia ha de ser, en base a principio de jerarquía, de igual rango, una ley. O también, si se conceptúa la exención dentro de la más amplia materia del gasto público, dado que ésta ha de preverse, en términos generales, en la Ley de Presupuestos, será preciso que la norma que incida sobre la misma tenga rango de ley. Ambos argumentos pueden ampararse en normas de Derecho Positivo; el art. 134 de la Constitución, el segundo.» ALONSO GONZÁLEZ (1993), p. 98

De manera aproximada, aunque refiriéndose a una cuestión de inconstitucionalidad formal, el voto particular del **MAGISTRADO GÓMEZ-FERRER MORANT** en la STC 6/1983 menciona: «Pues bien, cuando el Estado concede un beneficio tributario por un plazo determinado, mediante un acto concreto, fija el alcance del deber tributario del destinatario durante el tiempo de duración del beneficio. Su deber de contribuir queda limitado con relación al de los demás en la cuantía del beneficio concedido y por el plazo otorgado, por lo que resulta claro que la disposición transitoria cuestionada al incidir sobre los beneficios fiscales ya reconocidos en virtud de actos concretos (no, por tanto, en simples expectativas de que se mantenga la legislación) *afecta a los deberes tributarios a que se refiere el artículo 31 de la Constitución*».³⁸

4. EL DEBER DE CONTRIBUIR Y LA SENTENCIA DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL 76/1990. REMISIÓN

Hemos visto como el artículo 31 de la Constitución impone a todos los ciudadanos un deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos. No obstante, la configuración de ese deber, por mandato constitucional, debe atender a unos principios básicos en aras de lograr el objetivo de la justicia tributaria, y que aparte de servir como guías, fungen como límites al mismo.

En la práctica, sin embargo, y al tenor de lo dicho por el Tribunal Constitucional, el deber de contribuir puede incluso llegar a limitar los derechos fundamentales de los ciudadanos, en tanto y en cuanto se vea en peligro el logro de su objetivo. En este sentido ha sido particularmente clara la sentencia del Tribunal Constitucional 76/1990, de 26 de abril, y a la que será necesario recurrir en reiteradas oportunidades a lo largo del presente trabajo. En ella se dijo sobre el deber de contribuir:

«Para los ciudadanos este deber constitucional implica, más allá del genérico sometimiento a la Constitución y al resto del ordenamiento jurídico que el art. 9.1 de la norma fundamental impone, una situación de sujeción y de colaboración con la Administración tributaria en orden al sostenimiento de los gastos públicos cuyo indiscutible y esencial interés público justifica la imposición de limitaciones legales al ejercicio de los derechos individuales. Para los poderes públicos este deber constitucional comporta también exigencias y potestades específicas en orden a la efectividad de su cumplimiento por los contribuyentes»³⁹

Han sido muchas las voces que han lamentado la dicción que utiliza el Tribunal Constitucional en el extracto reproducido, y no vamos a incidir una vez más en ello. Bástenos decir que lo que aquí se menciona, sitúa a los contribuyentes en lo que algún autor ha calificado de *súbditos fiscales*.⁴⁰ Y es que ciertamente no existe ningún *más allá* en el mundo de lo jurídico, que encuentre fuera de la Constitución y el ordenamiento jurídico.

³⁸ La cursiva es nuestra.

³⁹ STC 76/1990, de 26 de abril, fundamento jurídico 3.º

⁴⁰ SÁNCHEZ SERRANO (1992), p. 236 y ss.

Los ciudadanos no están en una situación de sujeción con la Administración tributaria, sino únicamente al Derecho. No hay nada de especial en la Administración tributaria, ni en ningún otro sector de la Administración que justifique la imposición de limitaciones legales a los derechos individuales, más que aquellos que sean estrictamente necesarios para compatibilizar los distintos intereses que el ordenamiento jurídico se encarga de regular.⁴¹

Tampoco existe nada en la Constitución que obligue a los ciudadanos a colaborar con la Administración tributaria, ni la colaboración en el sistema tributario es consustancial al mismo. Nada impide pensar en sistemas tributarios donde dicha colaboración no exista, y más aún en los tiempos de revolución tecnológica que vivimos. Ni la Administración se hace merecedora de especiales potestades y exigencias, simplemente porque nos movamos en el terreno de lo *tributario*. Continúa dicha sentencia manifestando:

«[...] la lucha contra el fraude fiscal es un fin y un mandato que la Constitución impone a todos los poderes públicos, singularmente al legislador y a los órganos de la Administración tributaria. De donde se sigue asimismo que el legislador ha de habilitar las potestades o los instrumentos jurídicos que sean necesarios y adecuados para que, dentro del respeto debido a los principios y derechos constitucionales, la Administración esté en condiciones de hacer efectivo el cobro de las deudas tributarias sancionando en su caso los incumplimientos de las obligaciones que correspondan a los contribuyentes o las infracciones cometidas por quienes están sujetos a las normas tributarias»⁴²

Y con ello, se vuelve a incidir en una pretendida especialidad en el ámbito tributario, puesto que no existe en la Constitución ni ese fin, ni ese mandato de luchar contra el fraude *fiscal*, al menos no más que con respecto a cualquier otra clase de ilícitos, por más diversos que estos puedan ser. El legislador ha de habilitar normas que propicien la pacífica convivencia de los ciudadanos, y en esa tarea obviamente se incluye un sistema represivo que haga respetar los bienes jurídicos protegidos existentes en la Constitución y en el resto del ordenamiento, pero en ninguna forma el fraude fiscal se encuentra en una situación de preeminencia con respecto a otras conductas ilícitas, ni por ello se ha de dotar a la Administración tributaria de especiales potestades.⁴³

En fin, hemos querido hacer un brevísimo repaso a la doctrina del Tribunal Constitucional sobre el deber de contribuir, pues en ella está buena parte de la clave para la cabal comprensión de lo que, en nuestra opinión, significa una grave falta de sensibilidad jurídica en lo que al respeto del derecho a la no autoincriminación se refiere, cuando entramos en

⁴¹ «El deber tributario de los ciudadanos no es otra cosa que el deber de sujeción a las leyes y al ordenamiento, es decir, al Derecho. El ciudadano, en ésta, como en las demás materias, no tiene más que obligaciones que surgen de la Ley y del ordenamiento, y no deberes concretos nacidos de una genérica sumisión a la Administración tributaria. Y la Administración no tiene, en esta materia como en cualquier otra, más facultades que las que procedan de la Ley y el ordenamiento, es decir, el Derecho, y ninguna que emane, para situaciones concretas y sujetos concretos, de unas «potestades tributarias» de los órganos administrativos, capaces de ser «fuentes de facultades» distintas de la Ley, o sea, del ordenamiento» García Añoveros (1996), p. 220

⁴² STC 76/1990, de 26 de abril, fundamento jurídico 3.º

⁴³ En este sentido GARCÍA AÑOVEROS critica: «Es completamente desquiciado el principio de que, en un Estado de Derecho, hay una singularidad tal de lo tributario que coloca a la Administración tributaria en mejor posición relativa que, digamos, la Administración policial en general, o la de Tráfico en particular, o la de medio ambiente, o cualquier otra, por muy sacrosanto que sea el fin recaudatorio o redistributivo del sistema, que no aparece, en la Constitución, como fin y objetivo superior o más noble que el de reprimir, pongamos, el narcotráfico o el terrorismo, o el asesinato puro y simple, o cualquier clase de latrocinio» GARCÍA AÑOVEROS (1996), p. 220

ese terreno en el que la eficacia administrativa ha sido exaltada y potenciada a un nivel extremo, hasta el punto de "justificar" la limitación de los derechos individuales, es decir, el ámbito sancionador tributario.

CAPÍTULO SEGUNDO: EL DEBER DE COLABORACIÓN TRIBUTARIA

1. INTRODUCCIÓN

Dentro del amplio espectro de situaciones en las que la Administración tributaria y el administrado interactúan en aras de un fin común, la participación de este último en el proceso de gestión tributaria (en su acepción más amplia) merece una destacada mención. Efectivamente, las últimas décadas se han caracterizado por la creciente participación de los administrados en una serie de tareas que antaño eran realizadas exclusivamente por la Administración, situación que se ha visto especialmente impulsada en el ámbito tributario.

Como veremos más adelante, la normativa referente a estos deberes (y la interpretación que le han dado jueces y tribunales) ha sufrido una importante transformación en los últimos años, si bien este desarrollo no se ha preocupado en demasía de los recursos y derechos que el administrado pueda oponer en caso de una exigencia abusiva o exorbitante por parte de la Administración, sino que más bien, se ha destacado el hecho de que para darle efectividad al deber de contribuir, es necesario que los ciudadanos colaboren con la Administración, a fin de verificar el correcto cumplimiento del pago de la deuda tributaria, lo cual se ha considerado de difícil o imposible realización en ausencia de la citada colaboración.

Uno de los argumentos más frecuentes que sostiene la posición antes aludida, es la dificultad para averiguar la verdad material de los hechos con trascendencia tributaria sin la colaboración de los sujetos pasivos en la forma de el deber de información, y sin embargo, ancladas en este deber de colaboración, coexisten una abultada cantidad de conductas independientes al deber de información, debidas tanto por el sujeto pasivo, así como por otros obligados tributarios, funcionarios e instituciones, enfocadas precisamente a posibilitar a la Administración la averiguación de la verdad material de los hechos con trascendencia tributaria, las cuales, vistas en conjunto, ponen en tela de duda la validez de dicho argumento.

Dado que el deber de colaboración con la Administración no se haya expresamente mencionado en la Constitución, la configuración de éste en sus líneas generales dentro del ámbito tributario, ha sido desarrollada mayoritariamente por la doctrina sentada por el Tribunal Constitucional. Su legitimación y existencia han sido derivadas como corolario del deber de contribuir establecido por el artículo 31.1 C.E., y como veremos, el deber de información es una especie dentro del género del deber de colaboración, y por tanto, encuentra en él su fundamento y explicación, compartiendo además, la misma naturaleza jurídica. A esto se dedican las páginas que siguen.

2. NATURALEZA JURÍDICA

La actividad financiera de la Hacienda Pública se desarrolla en el plano real, a través de una serie compleja y variada de relaciones jurídicas entre la Administración y los

administrados, que incluye poderes, deberes, derechos y obligaciones. Es por lo anterior, que para tener una idea precisa de la naturaleza jurídica del deber de colaboración, sea menester referirnos, aunque sea brevemente, a ciertos conceptos de la teoría general del Derecho y su recepción en el ámbito del Derecho tributario, en relación con las diferentes situaciones jurídicas subjetivas a que da lugar la aplicación del fenómeno impositivo.⁴⁴

El Derecho tributario ha sido definido por **SÁINZ DE BUJANDA** como aquella rama del Derecho financiero que organiza los elementos estructurales constitutivos del tributo y determina normativamente las potestades, sujeciones y deberes a través de los que se desenvuelven las funciones públicas de gestión, de resolución y de policía, encaminadas a la aplicación del expresado recurso financiero. Según sus propias palabras, la primera parte de dicha definición alude al Derecho tributario material —elementos materiales constitutivos del tributo y obligaciones que de tales elementos derivan—. La segunda parte alude al Derecho tributario formal —zona secante con el Derecho administrativo—, que tiene por objeto las funciones de gestión, resolución y policía, desenvueltas merced al despliegue: 1.º De potestades atribuidas siempre por el ordenamiento jurídico a la Administración; 2.º De deberes surgidos a cargo de los particulares como consecuencia del ejercicio de las potestades antes mencionadas, y 3.º De deberes formales surgidos directamente del ordenamiento jurídico —es decir, sin necesidad de previo despliegue de potestades— a cargo de los particulares.⁴⁵

Esta definición llama la atención no sólo por la referencia a los conceptos de potestad, sujeción, deber y obligación, sino porque nos recuerda la ya clásica división entre Derecho tributario material y Derecho tributario formal desarrollada por autores como **HENSEL** y **BLUMENSTEIN** (Alemania), **JARACH** (Italia), y **SÁINZ DE BUJANDA** (España), y las diferencias entre las situaciones jurídicas subjetivas que surgen en atención a en cual de esos ámbitos nos encontremos.

Como una primera aproximación, se podría decir que el Derecho tributario material hace especial referencia a las relaciones derivadas de la existencia y exigibilidad de unos derechos de crédito a favor de la Hacienda Pública, y que vincula jurídicamente a la Administración (en su condición de gestora o administradora de esos intereses) con los administrados, éstos últimos, básicamente en su condición de sujetos pasivos, es decir, en una relación eminentemente obligacional.⁴⁶

El Derecho tributario formal vincula igualmente a la Administración con los administrados, no ya en la esfera material, sino en el ámbito de los procedimientos de la aplicación de los tributos, razón por la cual, los sujetos particulares inmersos en estas relaciones no se limitan a los sujetos pasivos, sino a la categoría más amplia de obligados tributarios. Es aquí donde la relación jurídica encuentra no un contenido de carácter obligacional, sino que se explica

⁴⁴ En este apartado seguiremos en sus líneas principales, el esquema argumentativo realizado por **SOLER ROCH** (1980), el cual presenta una claro y profundo estudio sobre el tema.

⁴⁵ **SÁINZ DE BUJANDA** (1985), p. 171

⁴⁶ Esta distinción entre la Hacienda Pública como titular de los derechos de crédito, y la Administración tributaria como entidad estatal distinta encargada de gestionar dichos intereses, se debe en España primordialmente a **VICENTE-ARCHE** (1974), pp. 101 y siguientes.

de acuerdo con lo que se han llamado deberes públicos de prestación a los que más adelante haremos referencia.⁴⁷

Para el análisis de estas figuras en el ámbito tributario, y en especial en lo que respecta a los deberes derivados de la aplicación de los tributos, empezaremos por recordar que el interés jurídico del ordenamiento tributario tiene obligada referencia al deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, según reza el artículo 31.1 de la CE, que pivota en torno al concepto de capacidad contributiva y que se configura como un interés público de contenido patrimonial o económico, representado unitariamente por la Hacienda Pública. Es pues, una relación primaria o fundamental de naturaleza contributiva.

A partir de ahí se puede distinguir entre las diferentes situaciones jurídicas. Por un lado las que se refieren a la relación jurídica principal que une al contribuyente con la Administración, es decir, la situación específica derivada del deber de contribuir una vez que se ha realizado aquella o aquellas conductas que la ley disponga como hechos generadores de una obligación contributiva, y aquellas otras relaciones, que si bien conectadas directa o indirectamente con aquella, no se limitan únicamente al sujeto pasivo de la obligación tributaria, y que se enmarcan en un ámbito mas bien formal o instrumental, como garantía de la correcta aplicación del sistema tributario.⁴⁸

En este sentido, **SOLER ROCH** ha señalado que ni el fenómeno tributario se agota en el momento del establecimiento del tributo, ni que el mecanismo contributivo, pese a constituir una exigencia fundamental, impide la concurrencia de otros intereses complementarios relacionados con la satisfacción del crédito tributario. Por ello, garantizado aquel interés primario, el ordenamiento jurídico desarrolla, al mismo tiempo, una serie de mecanismos destinados a garantizar el cumplimiento de aquella obligación, no solo desde un punto de vista estrictamente subjetivo (protección de los intereses del acreedor), sino también en un sentido objetivo.⁴⁹

Es decir, existe un interés primario de la contribución de todos los ciudadanos al sostenimiento de los gastos públicos, pero ese interés necesita una cobertura, unos intereses complementarios, que garanticen que dicha obligación se realice no sólo de acuerdo con el criterio de capacidad contributiva, sino que el sistema tributario como un todo sea aplicado de manera justa y equitativa a todos los ciudadanos, o como señala **BASCIU**, el

⁴⁷ En este sentido **SOLER ROCH** menciona: «Resulta especialmente significativa en este punto la distinción alemana (elaborada por autores con **HENSEL** y **BLUMENSTEIN**) entre Derecho tributario material y Derecho tributario formal. La influencia de esta distinción en el terreno de las situaciones jurídicas subjetivas va a ser decisiva, ya que el contenido de las mismas varían según el ámbito en que aquéllas se producen. En el primero, se trata de la relación material entre el ente público y el contribuyente, en base a un vínculo de contenido obligacional, mientras que en el segundo, se trata de la posición jurídica de las partes que intervienen en el procedimiento liquidatorio: Administración, contribuyente y terceras personas interesadas legítimamente a quienes la ley impone determinados deberes en relación con dicho procedimiento.» **SOLER ROCH** (1980), p. 7

⁴⁸ Sobre el particular **ALONSO GONZÁLEZ** ha dicho: «[...] la existencia de un sistema tributario justo, como el que predica el artículo 31.1, descansa, por un lado, en las prestaciones patrimoniales que en forma de tributos deben los ciudadanos efectuar en la medida en que dispongan las leyes presididas por una idea de equidad fiscal, y, por otro, en las prestaciones personales que en su forma de deberes de colaboración con la Administración en su labor de recaudación de tributos, el ordenamiento ha de prever se lleven a cabo por los sujetos deudores, y otros sujetos distintos de éstos cuando por determinadas circunstancias el concurso de su ayuda sea necesario. Ambas prestaciones, personales y patrimoniales, cuyo fundamento, en el ámbito tributario se encuentra en el artículo 31.1, son aquellos que el artículo 31.3 exige sean establecidos con arreglo a la Ley.» **ALONSO GONZÁLEZ** (1990), p. 488

⁴⁹ **SOLER ROCH** (1980), p. 10

interés en el cumplimiento imparcial y exacto de las leyes tributarias, no sólo por parte del deudor y demás interesados en el procedimiento de aplicación del tributo, sino también, por parte de la Administración financiera en el ejercicio de sus funciones gestoras.⁵⁰ En pocas palabras, existe un interés de que se contribuya, y uno complementario de que se contribuya correctamente.

Al decir esto, nos referimos a la diferencia entre aquellas relaciones jurídicas de carácter eminentemente patrimonial, y aquellas otras cuyo interés jurídico protegido tiene un carácter diverso y no patrimonial, sino garantizadoras de la debida aplicación del sistema tributario. Si para las primeras la piedra angular de su construcción se encuentra en el principio de capacidad económica, para las segundas podemos encontrar su *última ratio* en el principio de igualdad. Es decir, las prestaciones personales a que se hace referencia en el artículo 31.3 CE sirven de mecanismo para salvaguardar la equitativa distribución de la carga tributaria entre los administrados, a través de conductas a su cargo que permitan a la Hacienda Pública realizar unas tareas, que sin su concurrencia, devendrían imperfectamente desarrolladas.⁵¹

Estas prestaciones son exigibles a los administrados con fundamento en los poderes jurídicos que tiene atribuidos la Hacienda Pública. Pero el poder, como instituto jurídico, puede tener un carácter doble y reflejarse ya sea genéricamente, o de una manera específica. Cuando hablamos de un poder en sentido genérico encontramos correlativamente un deber abstracto, que tiene su origen directamente en la norma y no en una relación o negocio jurídico concreto. Cuando tiene un carácter específico, es cuando existe una exigencia concreta e individualizada, como consecuencia del ejercicio de las potestades que tiene la Administración, que puede ahora plasmarse, ya sea en un deber también específico, o incluso adoptar la forma de una relación de contenido obligacional.⁵²

Esto tiene como corolario que ante una situación de poder, nos encontramos correlativamente con una situación de sujeción, pero con las precisiones que siguen. La sujeción como correlato de la potestad —ésta última entendida como especie dentro del género Poder Público— no se encuentra anclada a negocio jurídico determinado, lo cual no obsta para que una vez que dicha potestad es efectivamente ejercida por la Administración, las relaciones que de ello se deriven puedan generar un deber particular, o en algunos casos, una obligación en sentido estricto. Ejemplo de lo anterior es que una de las formas concretas que adopta el deber de colaboración es la retención tributaria, y una vez que ésta se realiza, se genera un vínculo, ahora ya de carácter obligacional, consistente en el derecho subjetivo de crédito a favor de la Hacienda pública sobre el agente retenedor, quién en virtud de esta obligación deberá hacer el respectivo ingreso.⁵³

⁵⁰ **BASCIU** (1971), citado por **SOLER ROCH** (1980), p. 10

⁵¹ En este sentido **GARRIDO FALLA** que: «[...] las prestaciones de actividad o de servicio suponen un hacer obligatorio a cargo del administrado. Se trata de cubrir con este instituto aquella parte de la teoría de los medios personales al servicio de la Administración que, por uno u otro motivo, no puede o no debe resolverse mediante el sistema de los funcionarios profesionales». **GARRIDO FALLA** (1992), p. 170

⁵² Tal es la opinión de **LÓPEZ MARTÍNEZ**, que ha dicho: «El deber, sería de esta forma, aquel vínculo jurídico impuesto por la Administración a los particulares en el ejercicio del poder, bien haciéndolo nacer directamente de la Ley, o bien porque ésta confiere la posibilidad de ejercicio de diversas potestades administrativas que lo concretan o hacen nacer” y que “dentro de la categoría genérica de deber jurídico, es posible incluir tanto al vínculo jurídico en el que se concreta el deber particular como la obligación» **LÓPEZ MARTÍNEZ** (1992), p. 28

⁵³ En este sentido, **PARRA DE MAS** señala que el deber de colaboración puede distinguirse por su contenido jurídico por «un

Al respecto el Tribunal Constitucional en el fundamento jurídico tercero de la STC 76/1990, justificó el deber de colaboración de los contribuyentes con la Administración tributaria dada la importancia que tiene el deber de contribuir al decir: «Para los ciudadanos este deber constitucional implica, más allá del genérico sometimiento a la Constitución y al resto del ordenamiento jurídico que el artículo 9.1 de la norma fundamental impone, una situación de sujeción y de colaboración con la Administración tributaria en orden al sostenimiento de los gastos públicos cuyo indiscutible y esencial interés público justifica la imposición de limitaciones legales al ejercicio de los derechos individuales. Para los poderes públicos este deber constitucional comporta también exigencias y potestades específicas en orden a la efectividad de su cumplimiento por los contribuyentes».⁵⁴

Sobre el particular, **SÁNCHEZ SERRANO** a criticado duramente la STC 76/1990 al decir: «¿Cómo se explica, pues, o a que viene ese viaje en el tiempo de nuestro Tribunal Constitucional, ese sacar del baúl de los recuerdos la doctrina autoritaria de la relación de poder, con el nombre de relación de "sujeción"? Es indudable la intención moralizante, condenatoria del fraude fiscal, que rezuma el fundamento jurídico tercero citado, intención que es ciertamente digna de todo encomio. Pero ¿sirve realmente a esa finalidad moralizadora la falta de sensibilidad jurídica, histórica e ideológica que entraña tratar de resucitar en la España de los años noventa la vieja y autoritaria doctrina alemana de la relación de poder? Y, por otro lado, ¿no corremos con ello el peligro de reincidir en el culto a la autoridad y al poder?»⁵⁵

La utilización del término sujeción ha provocado tradicionalmente una recia oposición por parte de un importante sector de la doctrina, en el tanto se entienda como una relación en la cual los administrados se hayan a merced de la voluntad o incluso capricho del Estado, cuando en cumplimiento de sus fines, utilice mecanismos, so pretexto de esa relación poder-sujeción, que no brinden una verdadera garantía de sus derechos. Este no es definitivamente el sentido en el que nosotros entendemos la situación de sujeción, que debe discurrir siempre, e independientemente de la situación de *potentior personae* del Estado, como una relación de Derecho.

Siguiendo al mismo autor, coincidimos en que «La categoría de los deberes públicos de prestación o deberes de colaboración del ciudadano surge [...], en base a la relación general de sujeción del particular a los entes públicos a que pertenece. Pero, como gran parte de la doctrina alemana pone de relieve, tal relación ha de entenderse según y conforme a los principios del Estado de Derecho o del Estado social de Derecho. Es decir, que de acuerdo con dichos principios son inconcebibles [...], una sujeción ilimitada e incondicional del particular y un poder absoluto del Estado en orden al establecimiento de tales deberes. La creación, la exigencia y el cumplimiento de estos últimos deberán efectuarse a través de los oportunos cauces legales y jurídicos.»⁵⁶

sentido puramente *material* (por ejemplo, la simple aportación de datos), o *jurídico*, en el caso de que la actividad colaboradora dé lugar a nuevos derechos y obligaciones sancionadas en una ley fiscal», como lo sería el citado ejemplo de la retención y el ingreso. **PARRA DE MAS** (1965), página 591

⁵⁴ La cursiva es nuestra.

⁵⁵ **SÁNCHEZ SERRANO** (1992-I), p. 248

⁵⁶ **SÁNCHEZ SERRANO** (1977), pp. 21 y 22. En la misma línea, **SOLER ROCH** menciona: «Esta sujeción, sin embargo, no reproduce el viejo esquema de la relación de poder, en la medida en que el ejercicio de las potestades administrativas se produce, precisamente, en el cumplimiento de la ley y con sujeción a la misma, y teniendo en cuenta por otra parte, que la

Volviendo a las situaciones jurídicas que pueden acaecer en el ámbito tributario como consecuencia de los poderes de que se haya investida la Hacienda Pública, **GARCÍA DE ENTERRÍA Y TOMÁS-RAMÓN FERNÁNDEZ** han puesto de manifiesto que «la sujeción, supone sólo la eventualidad de soportar los efectos de una potestad de otro sobre el propio ámbito jurídico, pero que una vez la potestad es ejercida surgirán ya otras figuras jurídicas subjetivas, derechos, deberes, obligaciones, distintas que la indicada sujeción. Así, por ejemplo, yo estoy sometido a la potestad reglamentaria, pero una vez que el Reglamento se ha dictado, su incidencia concreta sobre mi esfera jurídica se expresará en una u otra de esas distintas figuras; así, también, mi sujeción a la potestad tributaria (de cuyo ejercicio resultará para mí, eventualmente, una obligación tributaria), o la potestad expropiatoria, etc.»⁵⁷

Dichos comportamientos a cargo de los administrados, en la forma de conductas positivas o negativas (en su sentido más amplio, deberes que se concretan en un dar, hacer, no hacer e incluso soportar) son el correlato de las potestades que la Hacienda Pública tiene atribuidas⁵⁸, y que la dogmática clásica ha definido como un poder efectivo, conferido por el ordenamiento, que con carácter previo a toda relación jurídica es capaz de enfrentarse a todos —no sólo al sujeto opuesto que se encuentre en situación jurídica de deber—. Es por tanto un poder genérico que solo a través del ejercicio singular puede llegar a concretarse, convirtiéndose así en un verdadero derecho subjetivo.⁵⁹

Y la Hacienda Pública, como ente estatal, a través de los poderes jurídicos de que se haya investida para el cumplimiento de las funciones que tiene encomendadas, no está sino dándole eficacia a un interés social y objetivo, como lo es precisamente el mantenimiento de una estructura administrativa capaz de enfrentar las necesidades globales de la sociedad.

Esto a llevado a **SERRANO GUIRADO** a decir que el deber fiscal se «impone para la protección de un interés enteramente objetivo, nada menos que el de la conservación del Estado que no puede existir sin tributos. Un interés que no se personaliza en sujetos distintos de aquellos a quienes tal deber se impone, porque es de toda evidencia que son los propios contribuyentes los interesados en la conservación del Estado, si bien aquí se podría objetar que tal interés, que es el interés público por antonomasia, sí se personaliza en cuanto es precisamente la Administración, como persona jurídica, el titular de dicho interés, pero tal personificación del interés público, no obsta la consideración general de que son los

defensa del administrado está garantizada por la posibilidad de revisar, en vía jurisdiccional, los actos administrativos dictados con ocasión del procedimiento tributario», **SOLER ROCH** (1980), p. 15

⁵⁷ **GARCÍA DE ENTERRÍA Y TOMÁS-RAMÓN FERNÁNDEZ** (1998), p. 33

⁵⁸ Así **SANCHO JARAÍZ** menciona: «... las situaciones administrativas pasivas se corresponden o relacionen con la situación activa. En virtud de aquella el administrado está sujeto o sometido a las potestades de la Administración, debiendo soportar alguna de estas actitudes: deber de obrar en un determinado sentido; deber de abstenerse de obrar; deber de soportar la actuación de un tercero.» **SANCHO JARAÍZ** (1997), p. 401

⁵⁹ **SANCHO JARAÍZ** (1997), p. 401. Para **FALCÓN Y TELLA**, las potestades (al igual que los derechos subjetivos) son en sentido amplio “facultades de querer y de obrar conferidas por el ordenamiento”. En el caso de la potestad (a diferencia de los derechos subjetivos), “no recae sobre ningún objeto específico y determinado, sino que tiene un contenido genérico y normalmente se refiere a un ámbito de actuación definido en grandes líneas o direcciones básicas. No consiste tampoco en una pretensión particular, sino en la posibilidad abstracta de producir efectos jurídicos, de donde eventualmente pueden surgir, como una simple consecuencia de su ejercicio, derechos subjetivos, obligaciones o deberes. No hay frente a la potestad, por tanto, un sujeto obligado, sino un simple sometimiento o sujeción, que implica la inexcusabilidad de soportar efectos que eventualmentederiven del ejercicio de la potestad.” **FALCÓN Y TELLA** (1991), pp. 260 y 261.

contribuyentes los titulares del interés para cuyo cumplimiento se les impone el deber fiscal.»⁶⁰

De tal manera, entendemos que los deberes surgen a raíz del ejercicio de una potestad (como especie del género poderes jurídicos) y son su contraparte, y no en una relación o negocio jurídico concreto (como en el caso de las obligaciones). En este sentido **GARCÍA DE ENTERRÍA** y **TOMÁS-RAMÓN FERNÁNDEZ** han señalado que la distinción entre deber y obligación discurre, en efecto, por un camino paralelo a la de potestad y derecho subjetivo. Deberes y obligaciones son dos especies de un género común, los deberes en sentido amplio, en cuanto comportamientos, positivos o negativos, que se imponen a un sujeto en consideración a intereses que no son los suyos propios, sino los de otro sujeto distinto o los generales de la colectividad.”⁶¹

Este carácter genérico o abstracto de los deberes, y en contraposición a una obligación, su independencia de una relación jurídica concreta, se resume en la afirmación de **SANTI ROMANO** de que en «orden a sus sujetos, los deberes, a diferencia de las obligaciones, son normalmente generales, es decir, que incumben a todos los que tienen cierta capacidad o cualidad o al los que se encuentran en determinada situaciones o condiciones; también por este carácter se asemejan a los poderes que no son derechos subjetivos. Esto se conecta al hecho de que su fuente es la más de las veces la ley, que normalmente es de aplicación general, mientras que las obligaciones, aunque pueden nacer también de la ley, más frecuentemente son elementos de relaciones jurídicas constituidas por negocios jurídicos y determinadas en éstos.»⁶²

Para deslindar los conceptos de deber y obligación en el ámbito tributario conviene remontarnos a la distinción hecha por **BERLIRI** entre “*obbligò*” y “*obbligazione*”. Para este autor, la nota que mejor caracteriza la separación entre ambas se refiere a la patrimonialidad o no patrimonialidad de la prestación a cargo del sujeto. La situación jurídica subjetiva que liga al administrado con la Hacienda por medio de una prestación patrimonial es una obligación, y por tanto el sujeto tiene el carácter de deudor. Por el contrario, cuando dicha prestación carezca de contenido patrimonial, la situación jurídica subjetiva se explica a través del deber, que en ausencia de contenido patrimonial, no solo liga al deudor de una particular carga tributaria, sino que constriñe a otros sujetos diferentes al sujeto pasivo.⁶³

Otros autores sin embargo, han considerado que la patrimonialidad de la relación no es el elemento, que mejor caracterice las diferencias de carácter entre obligación y deber en el extenso y variopinto mundo de las relaciones jurídicas que se suceden a la aplicación del fenómeno tributario, sino que han atendido a la tutela judicial que dichas relaciones ostentan. En esta línea se han expresado **MAFFEZONI** y **FANTOZZI**. Éste último ha dicho que «el

⁶⁰ **SERRANO GUIRADO** (1965), p. 235. Esta reflexión tiene a su vez origen en otra afirmación de **SANTI ROMANO**: «En el Derecho Público la figura del deber disociado del derecho de otro es más frecuente y en algunos casos más evidente. Son, en efecto, numerosísimos los deberes impuestos para la protección de intereses enteramente objetivos que no se personalizan en sujetos distintos de aquellos a quienes tales deberes se imponen, de modo que su cumplimiento está garantizado mediante el ejercicio de funciones y, genéricamente, de poderes que no asumen la figura de derechos subjetivos... Es frecuente en el Derecho público que el sujeto del deber sea el mismo del interés para el que se tiene el deber». **SANTI ROMANO** (1947), pp. 95 y 96. Citado por **SERRANO GUIRADO** (1965), p. 235

⁶¹ **GARCÍA DE ENTERRÍA** y **TOMÁS-RAMÓN FERNÁNDEZ** (1998), p. 33

⁶² **SANTI ROMANO** (1947), p. 109. Citado por **SERRANO GUIRADO** (1965), p. 238

⁶³ **SOLER ROCH** (1980), p. 12

elemento diferenciador de las dos situaciones subjetivas reside en la existencia de la tutela ejecutiva conectada a su realización» de forma que «las obligaciones presuponen siempre, de hecho, un derecho de crédito correspondiente y pueden hacerse valer en la vía ejecutiva por parte del acreedor; los deberes, en cambio, cualquiera que sea la situación activa contrapuesta a los mismos —y a menudo no hay ninguna— no atribuyen la tutela ejecutiva a la contraparte —que generalmente falta— o, al menos, al sujeto interesado en su cumplimiento.»⁶⁴

Sin embargo, es siempre requisito actuar con prudencia a la hora de importar conceptos y categorías jurídicas de otros ordenamientos, puesto que los mismos suelen tener contenidos diversos, muchas veces de difícil acomodo en el propio sistema jurídico. Y este es precisamente el caso de la obligación, pues tal y como explica **FALCÓN Y TELLA**, «en nuestro ordenamiento —por ejemplo, en el Código Civil— se emplea un concepto amplio de obligación, que se extiende más allá del campo estrictamente patrimonial» y que por tanto «no se puede reducir el concepto de obligación a las obligaciones de dar dinero, sino que, como establece el art. 1.088 CC, las obligaciones pueden tener por objeto prestaciones de dar, hacer o no hacer.»⁶⁵

En este sentido, **SANCHO JARAÍZ** explica que la «distinción entre deber y obligación se puede comprender mejor si tenemos en consideración que el deber es una situación previa a la relación jurídica, situación que tiene su origen directamente en la norma, no en la relación jurídica —la Ley manda tal cosa—. Como tal situación previa a la relación no tiene enfrente, en la situación opuesta, a un sujeto definido o delimitado con su correspondiente derecho subjetivo. Por el contrario, cuando esto ocurre, es decir, cuando la situación jurídica se presenta en el seno de la relación y enfrente se sitúa un sujeto con un derecho subjetivo, nos encontramos ante una obligación jurídica. En definitiva, como ya ocurriera entre potestad y derecho subjetivo, entre deber y obligación existe un proceso de concreción.»⁶⁶

Por su parte **PÉREZ DE AYALA** y **GONZÁLEZ GARCÍA** se inclinan por caracterizar los deberes como situaciones de sujeción (parte pasiva) a un poder (parte activa), mientras que en las obligaciones, la parte activa tiene no un poder, sino un verdadero derecho subjetivo, es decir un derecho de crédito con tutela ejecutiva, razón por la cual cuando dicha tutela procesal autónoma e inmediata esté ausente, la situación jurídica no es reconducible al instituto de la obligación.⁶⁷ En este sentido, dichos autores realizan una clasificación que nos parece útil en aras de desvelar la naturaleza jurídica del deber de colaboración. De esta manera, distinguen entre deber jurídico general, deber jurídico particular y obligación.

Con base en la diferenciación hecha entre deber y obligación, señalan por tanto, que ante la «diversidad doctrinal sobre la nota de patrimonialidad como característica de la obligación [...] hay que concluir que lo esencial al concepto de obligación es que,

⁶⁴ **SOLER ROCH** (1980), p. 12

⁶⁵ **FALCÓN Y TELLA** (1991), p. 267. Además agrega: «En este sentido consideramos que el término “obligación” abarca tanto lo que en doctrina italiana denomina “obbligazioni”, caracterizadas por su patrimonialidad, como los “obblighi”, es decir, los vínculos que imponen un comportamiento y no una prestación patrimonial, los cuales a su vez, se diferencian de los “doveri” en que operan en el seno de una relación jurídica, mientras que éstos últimos no son “correlativos al derecho de otro”.». **FALCÓN Y TELLA** (1991), p. 267

⁶⁶ **SANCHO JARAÍZ** (1997), p. 403

⁶⁷ **PÉREZ DE AYALA** y **GONZÁLEZ GARCÍA** (1983), pp. 114-115.

correlativamente a ella, exista una situación subjetiva del sujeto activo que pueda calificarse como Derecho subjetivo de crédito. No la patrimonialidad, que es nota solo habitual, pero no excluyente ni definitoria. Si se adopta este punto de partida, es evidente que una gran parte de las situaciones pasivas calificadas como obligaciones, dentro de la relación jurídico-tributaria, ya no pueden definirse como tales. Porque no se concede, por la ley, a las pretensiones correlativas de la Administración una protección procesal autónoma e inmediata. [...] Y, por tanto, no puede hablarse de que existen derechos de crédito a favor de la Administración y en contra del administrado».⁶⁸

Basado en una hipótesis similar, es decir, que los deberes y obligaciones son especies del género común deberes en sentido amplio «en cuanto comportamientos positivos o negativos que se imponen a un sujeto en consideración a intereses que no son los suyos, sino los de otro sujeto o los generales de la colectividad» , **FALCÓN Y TELLA** hace la siguiente distinción:

«En unos casos, estos deberes operan en direcciones genéricas, de forma que los gravados por ellos no tienen frente a sí un sujeto determinado que sea titular de un derecho subjetivo propiamente tal a exigir de ellos el comportamiento en que el deber consiste. En otros casos, en cambio, la situación de deber se produce en el seno de una relación jurídica dada en estricta correlación con el derecho subjetivo a exigir el efectivo cumplimiento del comportamiento previsto, derecho que se atribuye al titular del interés específico protegido, o —como es frecuente en el Derecho público—, a la Administración en cuanto servidora del interés general. A éste último tipo de deberes se reserva, en nuestro ordenamiento, la denominación de obligación. La denominación de obligaciones se utiliza en nuestro ordenamiento, por tanto, para las situaciones pasivas o de deber que se producen en el seno de una relación jurídica, en estricta correlación con un derecho subjetivo. En materia tributaria presentan una especial importancia, sobre todo en el ámbito del denominado Derecho tributario material, que en gran medida se articula en un haz de obligaciones pecuniarias»⁶⁹

De lo dicho hasta ahora, podemos concluir con la afirmación de **SOLER ROCH**, en el sentido de que «en definitiva, puede afirmarse que, de acuerdo con estos criterios, la diferencia fundamental entre la obligación y el deber reside en que la primera contiene verdaderos derechos subjetivos, mientras que la segunda contempla sólo situaciones de sujeción», posición con la cual nosotros concordamos.⁷⁰

Las implicaciones de la correcta diferenciación de los conceptos de deber y obligación tienen una importante repercusión en otro sentido, es decir, en las consecuencias cuando existe un incumplimiento por parte del sujeto a quien se le exige un comportamiento, ya sea en virtud de un deber o de una obligación. Hemos dicho que el deber es una situación de sujeción creada con base en un mandato normativo, por lo cual, en caso de que se incumpla, la reacción del ordenamiento jurídico es típicamente sancionatoria en virtud de la violación a la norma jurídica que dicho incumplimiento constituye.

Recordemos que los deberes tributarios vinculan no solamente a los sujetos pasivos de una relación jurídico tributaria, sino al más amplio concepto de obligado tributario, que incluye

⁶⁸ **PÉREZ DE AYALA y GONZÁLEZ GARCÍA** (1983), p. 115.

⁶⁹ **FALCÓN Y TELLA** (1991), pp. 266 y 267

⁷⁰ **SOLER ROCH** (1980), pp. 12 y 13

tanto a particulares (que en el caso del deber de colaboración, no necesariamente se encuentran en una posición de deudores de la Hacienda Pública), como a prácticamente cualquier otro sujeto que se encuentre en posición de coadyuvar con la Administración.

Así, por ejemplo, en relación con el deber de información de terceros, éstos no se encuentran en una relación obligacional con la Hacienda Pública, ni ésta tiene frente a ellos un derecho subjetivo, y por lo tanto, la reacción del ordenamiento por su incumplimiento (independientemente de que la sanción tenga un contenido económico), no pretende indemnizar a la Hacienda por un daño económico sufrido, ya que el daño no consiste en el impago de suma alguna, sino en la lesión del ordenamiento jurídico, y por tanto, la pretensión se refiere al correcto cumplimiento de los deberes de colaboración, siendo por ello la reacción de tipo sancionatorio.⁷¹

Sin embargo, cuando hablamos de obligación, ésta implica un derecho subjetivo de crédito a favor de la Hacienda Pública, razón por la cual el incumplimiento del particular sí que conlleva un perjuicio de carácter económico, es decir, la falta de pago total o parcial de una suma debida en virtud de la realización de un hecho imponible, y por tanto en este caso, la exigencia de dicha suma es de carácter indemnizatorio. Se pretende así, dar cabal cumplimiento a la deuda en aquella parte que no haya sido debidamente satisfecha, para lo cual existen medidas adicionales como el interés de demora o el recargo de apremio.⁷²

Cabe hacer la precisión de que cuando, por ejemplo, un sujeto pasivo incumple el pago de un tributo, no solo está incumpliendo en lo particular con la relación obligacional que lo vincula con la Hacienda Pública (de signo deudor-acreedor respectivamente), sino que al mismo tiempo está incumpliendo su genérico deber de contribuir al mantenimiento de los gastos públicos. Las sanciones tributarias están concebidas básicamente como instrumentos de represión, y como tales tienen una pretensión de castigo al sujeto infractor, así como ejemplificante para el resto de la sociedad.⁷³

Es decir, cuando un sujeto pasivo incurre en el impago total o parcial de una deuda tributaria, el derecho subjetivo de crédito a favor de la Hacienda Pública, ejercido a través

⁷¹ En este sentido **FALCÓN Y TELLA** señala que: «[...] la reacción de tipo indemnizatorio —y no exclusivamente sancionadora— que normalmente acompaña al incumplimiento de las obligaciones civiles, se explica fundamentalmente por el interés jurídico protegido, por lo que no debe extrañar que en materia tributaria el ordenamiento pueda sustituir el efecto indemnizatorio del incumplimiento por una sanción, sobre todo cuando se trata de obligaciones instrumentales —de presentar una declaración, por ejemplo— cuyo incumplimiento no supone un perjuicio económico directo para la Hacienda Pública» **FALCÓN Y TELLA** (1991), p. 267

⁷² Tal y como explica **SOLER ROCH**: «[...] el incumplimiento implica la lesión de un interés subjetivo (el Derecho de crédito) cuando afecta a una situación de contenido obligacional y da lugar, por ello mismo, a una reacción de tipo indemnizatorio, destinada a resarcir al acreedor de los perjuicios ocasionados por dicho incumplimiento. Este esquema es aplicable no sólo en relación con el crédito tributario, sino con cualquier derecho de contenido económico reconocido a favor de la Hacienda Pública.» **SOLER ROCH** (1980), p. 13

⁷³ Así **LÓPEZ MARTÍNEZ** ha dicho: «Este vínculo jurídico de deber, no tiene por finalidad enriquecer el patrimonio de la Administración o el de su organización, ni se origina a través de un derecho de crédito a favor de ésta que actúa como contraparte, su fundamento no se basa en un derecho subjetivo de la Administración, sino en el ejercicio de un poder, y la reacción del ordenamiento jurídico ante su incumplimiento es de tipo sancionatorio y no indemnizatorio.» **LÓPEZ MARTÍNEZ** (1992), p. 28. También **SOLER ROCH** señala que «cuando el incumplimiento afecta a un deber tributario, es decir, a una situación de sujeción del particular, frente a la que no se sitúa la Hacienda Pública como titular de un crédito, sino la Administración financiera en el ejercicio de su potestad para exigir una determinada conducta que aquél, de acuerdo con la ley, debe llevar a cabo, se produce la lesión directa de una norma (trasgresión del Derecho objetivo) ante la que el ordenamiento responde con la imposición de una sanción.» **SOLER ROCH** (1980), p. 13

de la Administración tributaria como órgano de gestión, se reestablecerá con la exigencia del montante adeudado, pero la sanción que dicho incumplimiento genera, será en virtud de la lesión al genérico deber de contribuir. De igual forma, es sancionable una conducta que infrinja el deber de colaboración, en cualquiera de sus manifestaciones, como castigo de su lesión, pero no a título de indemnización.⁷⁴

De lo dicho hasta el momento se puede concluir que del originario deber de contribuir se derivan directa o indirectamente el resto de deberes y obligaciones tributarias, y por ello, en última instancia, incluso el deber de colaboración tiene una génesis común con el de las obligaciones tributarias en sentido estricto. No obstante, algunas de estas obligaciones se podrían distinguir entre sí, por su mayor o menor vinculación al deber de contribuir o al de colaborar. Es decir, para explicar la existencia de algunas de estas obligaciones, habría que pasar antes por el prisma del deber de colaborar, antes de llegar a su originario deber de contribuir, mientras que otras se originan en el seno mismo del deber de contribuir, y con ausencia de tintes colaboracionistas.

Por ejemplo, el deber de retención y el deber de repercusión (los cuales carecen de la nota de ser derechos subjetivos de crédito por parte del sujeto activo y por ende, no son reconducibles al concepto técnico-jurídico anteriormente apuntado de obligación tributaria) no tienen un carácter contributivo, sino que más bien son formas de colaboración derivadas de razones técnicas relacionadas con los mecanismos de aplicación de los tributos.⁷⁵ Por ello se puede decir que su existencia se relaciona más con el deber de colaboración que con el deber de contribuir. Otras obligaciones por el contrario, se vinculan más directamente con un carácter contributivo, como lo podrían ser los recargos de bases, cuotas o de prórroga, o también los intereses de demora.

En otras palabras, el incumplimiento de un deber tributario, como lo es el deber de colaboración, en cualquiera de sus distintas manifestaciones, puede dar lugar a la imposición de sanciones (normalmente de carácter pecuniario), y una vez que estas se hacen exigibles, sea crea un vínculo jurídico obligacional, situando al administrado en una posición de deudor frente a la Hacienda Pública, la cual, tendrá un derecho subjetivo de crédito sobre el particular, aunque esta obligación tendrá su antecedente directo en el deber de colaboración y no en el de contribuir.

Volviendo a la clasificación brindada por **PÉREZ DE AYALA y GONZÁLEZ GARCÍA**, en la cual se distinguía entre deber jurídico general, deber jurídico particular y obligaciones, diremos que como deberes jurídicos generales encontramos tanto al deber de contribuir como al deber de colaborar, como deberes jurídicos particulares todas aquellas formas en que se plasma el deber de colaborar y que erróneamente, la legislación califica de obligaciones, y por último,

⁷⁴ En este sentido **BAYONA DE PEROGORDO y SOLER ROCH** han dicho: «Las sanciones tributarias tienen una finalidad represiva que, como en toda pena, pretende castigar al infractor por la lesión del bien jurídico protegido. Incluso en los casos en que dicha lesión conlleva un perjuicio patrimonial para la Hacienda Pública, la sanción no es una medida de resarcimiento o indemnización por la lesión del crédito tributario; la compensación del acreedor está garantizada por las medidas destinadas a este fin, fundamentalmente el interés de demora y, en su caso, el recargo de apremio cuya exigencia es compatible con la de las sanciones [...]» **BAYONA DE PEROGORDO y SOLER ROCH** (1991), p. 470

⁷⁵ Estos podrían ser un ejemplo de los dicho por **PÉREZ DE AYALA y GONZÁLEZ GARCÍA** en el sentido de que gran parte de las situaciones pasivas calificadas como obligación, en realidad no lo son porque no se concede por la ley a las pretensiones correlativas de la Administración una protección procesal autónoma e inmediata. **PÉREZ DE AYALA y GONZÁLEZ GARCÍA** (1978), pp. 119-120

a las obligaciones propiamente, ya se deriven directamente del deber de contribuir, o sean consecuencia del deber de colaborar.

En una línea similar, **LÓPEZ MARTÍNEZ** señala que tomando de esta forma, la categoría genérica de los deberes jurídicos tributarios, éstos, pueden concretarse en deberes tributarios *strictu sensu* y obligaciones tributarias; de tal manera que en un sentido laxo podríamos hablar de deberes de colaboración y referirnos con ellos, no sólo a los deberes tributarios de colaboración en un sentido estricto, sino que en sentido amplio podríamos hablar de obligaciones de colaboración, para significar aquellos vínculos jurídicos de contenido patrimonial que no constituyen la obligación tributaria en sentido estricto.⁷⁶

Esto es compatible con lo que denominamos anteriormente como interés primario de la contribución de todos los ciudadanos al sostenimiento de los gastos públicos, pero que no se agota ahí, sino que requiere de unos intereses complementarios que le brinden cobertura, en aras de que ese interés primario se realice no sólo de acuerdo con el criterio de capacidad contributiva, sino que el sistema tributario como un todo sea aplicado de manera justa y equitativa a todos los ciudadanos.

Ahora bien, una vez deslindados los rasgos básicos que diferencian algunas de las situaciones jurídicas subjetivas que se presentan en el ámbito tributario, y en lo que a este trabajo atañe, especialmente en relación con los deberes, debemos hacer mención del hecho de que el deber de colaboración no se encuentra como tal explicitado por nuestra legislación.⁷⁷ Como veremos más adelante, el ordenamiento jurídico español, y en especial la LGT y el RGIT, simplemente se limitan a mencionar una serie de deberes específicos, muchas veces bajo la errónea denominación de obligaciones, que muestran una diversa gama de formas de colaboración de los administrados para con la Administración tributaria. Un ejemplo paradigmático de lo anterior es el deber de información contemplado por los artículos 35 y 111 LGT.

Como vimos anteriormente, los perfiles del deber de colaboración han sido derivados por la jurisprudencia del Tribunal Constitucional del deber de contribuir. Pero el deber de colaboración, al carecer como vimos de la nota de patrimonialidad y consistir en una conducta de hacer, dar o soportar, entendemos que se haya subsumido en las prestaciones personales de carácter público a que hace referencia el artículo 31.3 CE.

Estas conductas también han sido denominadas por la doctrina como deberes administrativos de prestación, los cuales siguiendo a **ALESSI**, son «aquellos deberes jurídicos de los particulares, por los cuales éstos, con independencia de las específicas relaciones voluntarias con los entes públicos y en atención a su pertenencia a los mismos, están

⁷⁶ **LÓPEZ MARTÍNEZ** (1992), p. 29

⁷⁷ Sin embargo, deber recordarse que antes de la modificación del artículo 111.1 operado por la Ley 10/1985 de 26 de abril, el citado artículo versaba que «Toda persona natural o jurídica, privada o pública, *por el simple deber de colaboración con la Administración*, está obligada, a requerimiento de ésta, a proporcionar toda clase de datos, informes o antecedentes con trascendencia tributaria y deducidos de sus relaciones económicas con otras personas.» La cursiva es nuestra. Las razones que llevaron a la supresión de la mención del deber de colaboración han sido discutidas por la doctrina, pero consideramos aceptable la ofrecida por **LÓPEZ MARTÍNEZ** en el sentido de que «Quizás, sería la excusa más justificada desde nuestro punto de vista, tratar de evitar que se predique el concepto de deber de colaboración, sólo de estos deberes de información, ya que [...] responde a un concepto más amplio.» **LÓPEZ MARTÍNEZ** (1992), p. 23

obligados a facilitar a dichos entes, aquellos bienes y aquéllas actividades personales que los entes necesitan para la satisfacción de las necesidades colectivas».⁷⁸

En una línea similar, **LUCIFREDI** ha definido los deberes públicos de prestación como aquellas obligaciones jurídicas de los particulares en fuerza de las cuales éstos, independientemente de una específica relación con un ente público en la que hayan entrado voluntariamente, y solamente por efecto de su pertenencia al ente mismo, son coactivamente impelidos a proporcionar al Estado y a los otros entes públicos aquellos bienes patrimoniales y actividades personales que son necesarias para la satisfacción de las necesidades colectivas a las que deben proveer.⁷⁹

De la anterior definición, **GARRIDO FALLA** ha extraído las siguientes consideraciones:

Se trata de auténticos deberes de los particulares, por lo que no deben confundirse con aquellas otras formas de sujeción por efecto de las cuales una persona se encuentra en la necesidad de soportar las consecuencias del ejercicio de un poder que pertenece a otro sujeto, sin tener a su disposición ningún medio jurídico para oponerse.

- Se trata, además, de deberes positivos, es decir, que consisten en un hacer algo o poner alguna cosa a disposición de la Administración. En razón de esta nota se diferencian de las limitaciones de la libertad y a la propiedad individual que constituyen el contenido típico de la policía administrativa.
- La base de estos deberes está —como en el caso de los deberes policiales— en la relación de poder a que están sometidos los particulares. No es, por tanto, posible la confusión con los deberes que, en virtud de título especial, tiene el funcionario público, el agremiado o el usuario de un servicio público.
- Finalmente, los deberes de los particulares se corresponden con potestades y derechos subjetivos (según se trate de deberes abstractos u obligaciones concretas) de la Administración pública, que ésta puede, desde luego, ejecutar por sí con la consiguiente posibilidad de impeler coactivamente al particular al cumplimiento de la prestación.⁸⁰

Debe hacerse la aclaración, no obstante, que tanto por lo dicho por **GARRIDO FALLA**, como por la definición antes citada de **ALESSI**, parece excluirse comportamientos de contenido puramente negativo, como no hacer, no dar o simplemente soportar. Sin embargo, la definición y consideraciones ofrecidas por dichos autores se dirigen esencialmente al ámbito del Derecho Administrativo, y el ordenamiento tributario, como el mismo **ALESSI** reconoce⁸¹, goza de un desarrollo amplio y autónomo, razón por la cual sus peculiaridades permiten

⁷⁸ **ALESSI** (1969), p. 647, citado por **SÁNCHEZ SERRANO** (1977), p. 20. La consideración de los deberes de colaboración como deberes públicos o administrativos de prestación es compartida en nuestra doctrina por **ALONSO FERNÁNDEZ** (1986), p. 190; **CASADO OLLERO** (1981), p. 158; **CAYÓN GALIARDO** (1986), p. 789; **LÓPEZ MARTÍNEZ** (1992), p. 29; **SERRANO GUIRADO** (1965), p. 243; **SÁNCHEZ SERRANO** (1977), págs 20 y 21, entre otros.

⁷⁹ **LUCIFREDI** (1934), p. 29, citado por **GARRIDO FALLA** (1992), pp. 167-168

⁸⁰ **GARRIDO FALLA** (1992), p. 168

⁸¹ **ALESSI** (1969), p. 647, citado por **SÁNCHEZ SERRANO** (1977), p. 20

razonablemente considerar comportamientos pasivos o negativos como incluidos dentro del concepto de deber público o administrativo de prestación tributaria, como lo sería, por ejemplo, el deber de todo administrado de soportar una inspección.

Es así, pues, como podemos concluir que la naturaleza jurídica de la colaboración tributaria es la de un deber público de prestación de carácter personal, por contener todas las notas esenciales de dicho instituto, es decir, responder a un interés público-objetivo, consistir en una prestación (hacer, no hacer, soportar), ser de carácter personal (se excluyen las de contenido patrimonial), ser coactivamente exigibles en virtud del ejercicio de una potestad, y cuyo incumplimiento acarrea una reacción de carácter sancionatorio.

Esta conclusión se haya en consonancia con la sentencia del Tribunal Constitucional 233/1999 de 16 de diciembre, que referente a ciertos aspectos de la Ley de Haciendas Locales ha dicho: «Como es notorio, nuestra Constitución reconoce expresamente en su texto algunas de estas prestaciones de hacer: señaladamente, es el caso del derecho y el deber de los españoles de defender a España (art. 30.1 C.E.). Pero también contempla con carácter general la Norma fundamental la posibilidad de que los poderes públicos impongan a los ciudadanos prestaciones de esta naturaleza. Así lo hace el art. 31.3 C.E. al señalar que podrán establecerse prestaciones personales de carácter público con arreglo a la Ley, prestaciones que, trasladando aquí la doctrina que hemos sentado en las SSTC 185/1995 y 182/1997 en relación con las “patrimoniales” a las que se refiere el mismo precepto constitucional, *deben identificarse con aquéllas que se imponen coactivamente — esto es, las derivadas de una obligación establecida unilateralmente por el poder público “sin el concurso de la voluntad del sujeto llamado a satisfacerla”* (STC 185/1985, fundamento jurídico 3º)—, *siempre que tengan una “inequívoca finalidad de interés público”* (STC 182/1997, fundamento jurídico 15, in fine)»⁸²

Lo anterior reviste una fundamental importancia, ya que las manifestaciones del deber de colaboración, al encajar en la categoría de prestaciones personales de carácter público a que hace referencia el artículo 31.3 de la Constitución, tal y como recordó el Tribunal Constitucional en la STC 233/1999 citada anteriormente, sólo podrán establecerse con arreglo a la ley.

En concordancia con lo anterior, debe mencionarse que precisamente en la Ley 30/1992 de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, que tiene rango de Ley de carácter supletorio de la LGT, en su artículo 39.1 bajo el título de «Colaboración de los ciudadanos», a pesar de referirse solamente al deber de información, hace eco de la necesidad de que este tipo de prestaciones deban realizarse únicamente cuando así estén previstas por la ley.⁸³

En este sentido, y haciendo referencia a la colaboración como parte de los deberes públicos de prestación, **SÁNCHEZ SERRANO** critica que «en cuanto a nuestro Derecho positivo, la LGT no ha prestado una gran atención a estos deberes públicos de prestación por parte de los particulares. De su articulado parece desprenderse la intención básica de que esta materia sea regulada reglamentariamente, limitándose la Ley aludida a esbozar o señalar algunos de estos deberes en términos harto generales. [...] Ello puede considerarse que va

⁸² STC 233/1999, fundamento jurídico 32.º. La cursiva es nuestra.

⁸³ El texto del citado artículo dispone: Art. 39.1 «Los ciudadanos están obligados a facilitar a la Administración informes, inspecciones y otros actos de investigación sólo en los casos previstos por la Ley».

contra el espíritu, si no contra la letra, de lo establecido en el artículo 10 de la misma LGT («Se regularán en todo caso por Ley: ...k) La obligación a cargo de los particulares de practicar operaciones de liquidación tributaria»), en el supuesto de que tomemos el término «liquidación» en su sentido más amplio».⁸⁴

Cabe recordar, y al margen de los fundamentos legales que se puedan esgrimir sobre la aplicación y extensión del principio de reserva de ley a las formas concretas del deber de colaboración, que la lógica de este principio responde en última instancia a los conceptos de certeza y autoimposición, y que en principio, cuanto más gravosa resulte la prestación que se impone a los administrados a favor del Estado o cualquiera de sus órganos, más necesario será que estas prestaciones, sean de la clase que sean, hayan sido efectivamente sancionadas por el poder legislativo —como ente que aglutina los intereses de los electores a través de unos representantes— mediante un instrumento normativo.

Lo anterior tiene como corolario, que cuanto más gravosa sea la prestación, más necesaria será esa certeza y autoimposición, e implica la necesidad de una clara, adecuada y suficiente habilitación legal para los órganos encargados de exigir estos deberes, así como la limitación de la forma reglamentaria, para todo aquello que se repute como elemento esencial de la configuración de la prestación de que se trate. No obstante, esto no significa que por vía reglamentaria no se puedan especificar los modos y circunstancias por los cuales esos deberes se concreten en la realidad, pues ha de reconocerse la necesidad de una cierta flexibilidad del ordenamiento en este sentido, y que es precisamente la razón de ser de la potestad reglamentaria.

Sin embargo, tanto la Ley General Tributaria así como el Reglamento General de Inspección, sin explicar en que consiste o que debe ser considerado como tal, no escatiman en la profusa utilización del término colaboración, para denotar una amplia gama de conductas de marcada heterogeneidad. Con todo, la forma en que se emplea el citado vocablo dista mucho de hacerse de manera unívoca, y se usa de forma tan ambigua, que provoca una persistente opacidad sobre la materia.⁸⁵

⁸⁴ SÁNCHEZ SERRANO (1977), pp. 22 y 23. Con la misma ambigüedad y amplitud que en la LGT se presentan los artículos 11, 24.2, 30.3.d) y 36.2.d) del Reglamento General de Inspección: «**Artículo 11.** Alcance de las actuaciones de comprobación e investigación. 2. Tendrán carácter general cuando tengan por objeto la verificación en su totalidad de la situación tributaria del sujeto pasivo u obligado tributario, en relación con cualquiera de los tributos y deberes formales o de colaboración que le afecten dentro de los límites determinados por [...]». «**Artículo 24.** Intervención de los obligados tributarios en las actuaciones de la Inspección de los Tributos. 2. Todos estos obligados tributarios tendrán derecho a ser informados del alcance de la actuación que lleve a cabo la Inspección en cada caso, a la que deberán prestar la mayor colaboración en el desarrollo de su función.». «**Artículo 30.** Iniciación de las actuaciones inspectoras. 3. La comunicación, debidamente notificada, o bien la presencia de la Inspección, que ésta haya hecho constar y fuese conocida por el interesado, con el fin de iniciar efectivamente las actuaciones inspectoras, producirán los siguientes efectos: d) Cuando el obligado tributario no hubiese cumplido su deber de colaboración antes de iniciarse las actuaciones inspectoras, las declaraciones presentadas con posterioridad para subsanar dicho incumplimiento no impedirán la imposición de las sanciones que procedan en atención a las infracciones cometidas, sin que sea de aplicación lo dispuesto en la letra e) del artículo 82 de la Ley General Tributaria.». «**Artículo 36.** Examen de la documentación del interesado. 2. Para el desarrollo de dichas actuaciones, la Inspección de los Tributos podrá utilizar los medios que considere convenientes, entre los que podrán figurar: d) Datos o informes obtenidos como consecuencia del deber de colaboración y del derecho de denuncia.»

⁸⁵ Como ejemplo de lo dicho podemos citar: artículo 77.3.e) LGT: «Los obligados a suministrar información o a prestar colaboración a la Administración tributaria, conforme a lo establecido en los artículos 111 y 112 de esta Ley y en las normas reguladoras de cada tributo.» En este caso parece como si el deber de información no fuera parte del deber de colaboración, sino algo distinto; artículo 82.1.e) LGT: «La falta de cumplimiento espontáneo o el retraso en el cumplimiento de las obligaciones o deberes formales o de colaboración.» Sin que exista una enumeración o catalogación de las llamadas “obligaciones o deberes formales”, otra vez no se sabe si la “colaboración” incluye o excluye tales deberes y “obligaciones”;

3. CONCEPTO

Una vez revisada la naturaleza jurídica, así como los principales rasgos que la distinguen de otras situaciones jurídicas subjetivas, estamos en condiciones de brindar una definición del deber de colaboración tributaria, y en este sentido lo entendemos como un deber público de prestación, impuesto a todo aquel que se encuentre en posición de coadyuvar a la Administración, de prestarle asistencia y cooperación en todas aquellas tareas relevantes para dar efectivo y correcto cumplimiento al deber de contribuir.⁸⁶

Según el Diccionario de la Real Academia Española, el término colaborar se refiere a trabajar con otra u otras personas, especialmente en obras del espíritu; un contribuir o ayudar con otros al logro de algún fin. La palabra colaboración no tiene en nuestro ordenamiento tributario un significado autónomo o técnico-jurídico específico, o lo que algunos autores han venido a llamar la *vectorialidad tributaria*, razón por la cual debe entenderse según su sentido usual.⁸⁷

artículo 82.1.f) LGT: «La trascendencia para la eficacia de la gestión tributaria de los datos, informes o antecedentes no facilitados y, en general, del incumplimiento de las obligaciones formales, de las de índole contable o registral y de colaboración o información a la Administración tributaria.» Ahora parece que la colaboración y la información es lo mismo, pero diferente de las “obligaciones” formales y de índole contable o registral; artículo 83.5 LGT: «Cuando las infracciones tributarias simples sancionadas consistan en el incumplimiento o en el cumplimiento incorrecto de los deberes de expedir y entregar factura y, en su caso, de consignar la repercusión de cuotas tributarias, que incumben a los empresarios o profesionales, la cuantía total de las multas impuestas [...]. Cuando el sujeto infractor haya incumplido de manera general los deberes de colaboración en la gestión tributaria a que se refiere el párrafo anterior, o la Administración tributaria no pueda por causa de aquél conocer el número de operaciones, facturas o documentos análogos, que hayan originado una infracción tributaria simple, ...» En este caso, parece claro que los deberes de expedir y entregar factura, así como el de consignar la repercusión de cuotas tributarias se encuentran dentro de la categoría del deber de colaborar; artículo 83.6 LGT: «Quienes, en sus relaciones de naturaleza o con trascendencia tributaria no utilicen o faciliten su número de identificación fiscal en la forma prevista reglamentariamente, serán sancionados con [...]. Esta sanción se aplicará independientemente por cada infracción simple cometida. No obstante, cuando el sujeto infractor haya incumplido de manera general este deber de colaboración será considerado responsable de una única infracción simple y sancionado con [...]» De donde la correcta utilización del número de identificación fiscal también se entiende como parte del deber de colaboración.

⁸⁶ En este sentido, **LÓPEZ MARTÍNEZ** define el deber de colaboración de manera plural «como aquellos vínculos jurídicos, deberes tributarios en sentido estricto, que constituyen auténticas prestaciones personales de carácter público nacidas de la ley, que se concretan en un hacer, dar o soportar, cuyo fundamento se encuentra en la configuración del deber de contribuir como principio básico de solidaridad en el que se manifiesta un interés fiscal, exponente del interés colectivo o general, que articula o dirige el resto de los principios constitucionales en materia tributaria y que vienen impuestos a los administrados — obligados tributarios—, sujetos pasivos o no de la obligación tributaria principal, que se encuentran en disposición de coadyuvar con la Administración tributaria para la efectiva realización de las funciones tributarias a ella asignadas, y cuyo incumplimiento produce una reacción del ordenamiento jurídico de tipo sancionatorio.» **LÓPEZ MARTÍNEZ** (1992), p. 37

⁸⁷ El concepto de vectorialidad tributaria se refiere a lo dispuesto por artículo 23.2 LGT, el cual señala: «En tanto no se definan por el ordenamiento tributario, los términos empleados en sus normas se entenderán conforme a su sentido jurídico, técnico, o usual según proceda.» Lo dicho por este artículo ordena que cuando en una ley tributaria se haga una definición de algún término, esta será la que deba usarse para interpretar el contenido de una norma jurídica, y no otro que pueda ser adoptado, ya sea por su sentido técnico, usual o jurídico por importación de otra rama del ordenamiento. Sin embargo, se debe hacer una precisión con respecto a esta norma, ya que la misión de la ley, en principio, no debe ser la brindar definiciones de términos o conceptos, habida cuenta de los problemas que esto genera, en atención a la característica a *posteriori* del ordenamiento jurídico, al ser una disciplina de fenómenos acaecidos en la realidad, por lo que fácilmente no topamos con el hecho de que nuevas realidades y formas de ordenación de los intereses de los individuos, hacen que las definiciones contenidas por las normas, puedan quedar rápidamente desactualizadas o devenir incongruentes.

Los procedimientos de aplicación de los tributos en los que los administrados se hayan obligados a colaborar, no deben concebirse en un sentido restrictivo, sino más bien amplio, ya que suponen no solo aquellos que dan aplicación efectiva a las normas tendientes al cobro de los tributos, sino a todas aquellas normas y procedimientos que conformen y den efectiva aplicación a los principios de orden material del ordenamiento tributario, lo cual supone, como es evidente, que la Administración debe respetar escrupulosamente y en todo momento, los derechos que asisten a los administrados.

Tal y como está configurado el deber de colaboración en la actual legislación, supone una prestación personal de carácter público, que se plasma en una actitud de constante cooperación con la Administración, cuyo ámbito no se limita únicamente a los sujetos pasivos de la obligación jurídico-tributaria, ni a un procedimiento de liquidación o regularización efectivamente incoado. Más bien, abarca a una amplia gama de sujetos y circunstancias, empezando por el propio sujeto pasivo, hasta cualquier otro que se encuentre en posesión de alguna información con trascendencia tributaria, y en comportamientos no solo activos como la declaración, retención, repercusión o entrega de información, sino también en conductas pasivas como lo puede ser el soportar una inspección tributaria.

Sobre este concepto amplio del deber de colaboración, **PALAO TABOADA** explica que «Entendido en un sentido amplio, como lo hace la doctrina alemana, este deber de colaboración comprende otros deberes diversos, de contenido más concreto, entre los que figuran el de presentar declaraciones tributarias, el de comunicar a la Administración las cantidades retenidas por cuenta de terceros, el de proporcionarle datos o información tanto en relación con los propios impuestos como con los de terceras personas, e incluso los deberes de registro y contabilidad, que pueden concebirse en cierto modo como una información preparada por el contribuyente para el caso de que la Administración la necesite en el futuro. En esta concepción tan amplia, el deber general de colaboración viene a comprender la práctica totalidad de los deberes formales de los sujetos pasivos, entendida esta expresión en sentido lato, equivalente a los "obligados tributarios", en la terminología introducida por el RGI. Dicho deber sería, pues, en esta concepción más bien el principio básico de las relaciones entre la Hacienda Pública y los particulares».⁸⁸

Precisamente por este abanico de conductas en que el deber de colaboración se materializa, es usual encontrar tanto en la doctrina como en la jurisprudencia, su designación de manera plural, es decir, como los *deberes de colaboración*. Sin embargo consideramos inadecuado este giro conceptual, toda vez que el deber de colaboración es uno e indivisible, independientemente de que se realice de diferentes formas, de la misma manera que existe un deber de contribuir a los gastos públicos, y no diferentes deberes de contribución en atención a los diferentes sujetos pasivos o hechos imponible.

Recapitulando, el deber de colaboración tributaria comprende un vínculo jurídico que compele a todos los obligados tributarios para con los órganos encargados de la gestión tributaria, en virtud de las potestades que éstos tienen legalmente atribuidas, y en cumplimiento de los procedimientos tendientes a la aplicación de las funciones que les están encomendadas.

⁸⁸ **PALAO TABOADA** (1987), pp. 127-128

En este sentido, debe entenderse que el deber de colaboración puede nacer automáticamente por ley, o por el ejercicio de las potestades atribuidas a la Administración tributaria. En el primer caso nos referimos por ejemplo, al deber de declaración, dado que ante la concurrencia de ciertos hechos, el administrado tendrá automáticamente el deber de cumplimiento de dicho deber. En otros casos, se requerirá del efectivo ejercicio de una potestad administrativa, como sucede en el caso de un requerimiento individualizado de información de terceros, tal y como prescribe el artículo 111.2 LGT.⁸⁹

Por otro lado, y sin ánimo de ser exhaustivos respecto a la forma y a quienes pueden entrar en relaciones de colaboración con la Administración tributaria, diremos que desde el punto de vista subjetivo, el deber de colaboración recae en primer lugar sobre los sujetos pasivos, que como vimos, puede darse en una amplia gama de comportamientos como la declaración, la declaración-liquidación o el deber de información a la Administración tributaria de datos, declaraciones, comunicaciones, registros y demás, con trascendencia tributaria y referentes al pago de su deuda tributaria.

En este último caso, dicho deber recae también sobre la categoría más amplia de los obligados tributarios, los cuales, de acuerdo con el artículo 111 LGT se encuentran asimismo obligados a brindar a la Administración tributaria cuantos datos e información de trascendencia tributaria derivada de sus relaciones económicas, profesionales o financieras con otras personas, así como en los casos en que el obligado tributario adopta la figura de, por ejemplo, agente retenedor y realiza posteriormente el ingreso de las sumas retenidas.

Pero además, las actuaciones de colaboración, no sólo en la vertiente de deberes de información, sino de participación en la gestión o exacción de tributos mediante advertencias, repercusiones y retenciones, documentales o pecuniarias, siguiendo el tenor literal del artículo 112 LGT, atañan no sólo a funcionarios y entes públicos, sino que incluye a los partidos políticos, sindicatos y asociaciones empresariales. Por último diremos que incluso los juzgados y tribunales están obligados a facilitar a la Administración tributaria, de oficio o a requerimiento de la misma, toda información con trascendencia tributaria que se desprenda de sus actividades, aunque siempre con el debido respeto del secreto de las diligencias sumariales.

4. CARACTERÍSTICAS

Una vez hecho este rápido repaso sobre la naturaleza jurídica del deber de colaboración, su concepto o definición y algunas de las formas concretas en que se encuentra en el ordenamiento jurídico, pasaremos a ver cuales son las características más relevantes de este instituto.

⁸⁹ En este sentido SÁNCHEZ SERRANO (1977), pp. 34 y 35.

4.1. SU FUNDAMENTO ESTÁ EN EL DEBER DE CONTRIBUIR

El fundamento último, y la razón sin la cual no existiría el deber de colaboración tributaria se encuentra en el deber de contribuir, como reflejo del principio de solidaridad, pues la contribución debe desarrollarse en sistema tributario justo, y el deber de colaboración sirve de cobertura a este fin, otorgando medios suficientes a la Administración, no sólo para agilizar todo lo referente al proceso de gestión, sino para verificar el adecuado cumplimiento de los deberes tributarios *strictu sensu* por parte de los contribuyentes, dentro de un marco de respeto de los derechos que les asisten.

4.2. ES GARANTÍSTA DE UN INTERÉS COMPLEMENTARIO

De la mano con lo anteriormente dicho, las diferentes fórmulas que encuentra el deber de colaborar tienen la finalidad de proteger un interés complementario al principal que constituye el deber de contribuir, y es que esa contribución al sostenimiento de los gastos públicos no sólo se lleve a cabo, sino que se realice de forma correcta y equitativa, es decir justa. Así, el deber de colaboración tributaria se erige como una herramienta al servicio de la Administración, en aquellas tareas en las que autónoma y/o independientemente no pueda realizar de forma completa sin el auxilio de los particulares. En pocas palabras, *el interés en el cumplimiento imparcial y exacto de las leyes tributarias.*

4.3. ES UN DEBER GENÉRICO

El deber de colaboración tributaria es una prestación personal de carácter público, que genéricamente vincula a toda persona por la simple pertenencia al ente estatal. Este deber, por tanto, no sólo incluye a los sujetos pasivos de la relación jurídico-tributaria, sino a cualquier otro administrado que se halle potencialmente en posición de coadyuvar a la Administración tributaria en el cumplimiento de las tareas que le han sido encomendadas.

4.4. LO CUBRE EL PRINCIPIO DE RESERVA DE LEY

Hemos definido el deber de colaboración tributaria como un deber público de prestación, consistente en un dar, hacer o soportar, a cargo de cualquiera que se encuentre en posición de coadyuvar con la realización de las tareas que tiene encomendadas la Administración, concepto éste, que encaja con el de suscrito por la Constitución en su artículo 31.3 de prestación personal de carácter público, lo cual implica que dichas prestaciones tienen que ser establecidas con arreglo a la ley.

En este caso, como en muchos otros, esta reserva de ley no debe entenderse de manera absoluta, sino relativa, es decir, que debe existir una habilitación legal suficiente y precisa sobre su contenido y extensión, limitándose desarrollos reglamentarios que violenten este principio y que dañen la seguridad jurídica de los administrados. Sin embargo, como vimos al analizar la naturaleza jurídica del deber de colaboración, la LGT no se ha preocupado en

exceso de esta materia, provocando un constante confucionismo y ambigüedad, así como un abuso de la forma reglamentaria, todo lo cual, amerita de *lege ferenda*, una revisión minuciosa por parte del legislador.

4.5. LA REACCIÓN POR SU INCUMPLIMIENTO ES DE TIPO SANCIONATORIO

La colaboración tributaria, al tener la naturaleza jurídica relativa a los deberes, encuentra como reacción ante su incumplimiento, una respuesta sancionatoria, por la vulneración o lesión hecha contra el bien jurídico protegido, pero no una indemnización, al no existir un daño de carácter pecuniario como lo es el caso de la obligación.

4.6. NO TIENE CARÁCTER VOLUNTARIO O FACULTATIVO

Habíamos mencionado que la palabra *colaboración* no goza en el ordenamiento tributario de un específico sentido técnico-jurídico, o lo que se ha venido a llamar vectorialidad tributaria, razón por la cual el término colaboración debe ser entendido en su acepción usual. Sin embargo, las diversas definiciones de dicho término ofrecidas, por ejemplo, en diccionarios como el de la Real Academia Española (anteriormente citada), a pesar de explicar su significado, son omisas en la consideración de si la colaboración puede ser coactivamente exigida.

Desde nuestro particular punto de vista, consideramos que esto no es así, es decir, que en términos generales, cuando se hace una invocación a la colaboración a un sujeto o colectividad, se hace partiendo de la base de que dicha colaboración es voluntaria. Si en una determinada circunstancia se solicita a unos individuos que ayuden (porque la colaboración en sentido amplio es una forma de ayudar) en una tarea específica, y acto seguido se señala que de no ayudar, serán sancionados (circunstancia que es precisamente la que impera en el deber de colaboración tributaria), la connotación de la actividad en que dicha ayuda o colaboración consista, habrá, según nuestro entender, variado, para convertirse en el cumplimiento de un deber bajo coacción. De hecho, en nuestra opinión, poner de seguido los términos "deber" y "colaboración" resulta hasta cierto punto contradictorio.⁹⁰

En consonancia con esta opinión, **PARRA DE MAS** ha señalado en lo que respecta al sujeto pasivo que «si el legislador desea realmente la colaboración de sus administrados en las labores financieras, ha de cuidar muy especialmente el cumplimiento de aquellas condiciones generales que la hacen posible. En otro caso la colaboración no existirá. El Estado dictará leyes, que los administrados deberán cumplir, pero no podrá exigir una colaboración porque ésta no nace de una imposición legal, sino de un clima de mutua

⁹⁰ En contra de nuestra afirmación **SÁNCHEZ SERRANO** ha dicho que «puede ser que el ciudadano no colabore de *hecho* con la Administración ¿ello depende sobre todo del nivel de moralidad pública de cada país?; pero nosotros, en cuanto *juristas*, en una correcta interpretación de la ley, sabemos que el ciudadano está obligado a, *debe* colaborar.» **SÁNCHEZ SERRANO** (1977), p. 22

confianza y comprensión. Y la confianza no se impone, sino que se adquiere, casi siempre, trabajosamente.»⁹¹

No obstante, cuando analizamos la naturaleza jurídica del deber de colaboración, la definimos, siguiendo la doctrina italiana, como deberes públicos o administrativos de prestación (**LUCIFREDI** y **ALESSI** respectivamente), y como tales, no quedan al libre arbitrio de los administrados, sino que son coactivamente exigibles.⁹² En este sentido, y a pesar de la salvedad hecha, diremos que en el ordenamiento jurídico-tributario español no cabe duda de que las diversas modalidades de colaboración tributaria pueden ser y son coactivamente exigibles, cosa en la que hay común acuerdo no solo en la jurisprudencia, sino en la legislación y la doctrina mayoritaria. Tal y como ha manifestado **LÓPEZ MARTÍNEZ**, «el cumplimiento de las distintas obligaciones tributarias, como el de los deberes de colaboración, cuya finalidad última reside en llevarlas a efecto, no se puede basar simplemente en la ingenua creencia de que el principio de solidaridad frente a las cargas públicas, crea el suficiente estímulo para el cumplimiento voluntario de las mismas».⁹³

De hecho, se podría decir que la práctica totalidad de las formas en las que se plasma el deber de colaboración son de carácter obligatorio, como por ejemplo la declaración tributaria, las declaraciones-liquidaciones, el deber de información, la aportación de justificantes por parte del sujeto pasivo, la retención tributaria, la repercusión tributaria, etc. Eso no significa que toda manifestación de colaboración tributaria sea obligatoria, y como muestra de lo anterior, encontramos la excepción que confirma la regla en la llamada denuncia pública, regulada por el artículo 103 LGT, que en su primer apartado dispone:

«1. La denuncia pública es independiente del deber de colaborar con la Administración tributaria conforme a los artículos 111 y 112 de la presente Ley, y podrá ser realizada por las personas físicas o jurídicas que tengan capacidad de obrar en el orden tributario, con relación a hechos o situaciones que conozcan y puedan ser constitutivos de infracciones tributarias o de otro modo puedan tener trascendencia para la gestión de los tributos»

Fruto de la confusión que la Ley General Tributaria provoca en relación con el deber de colaboración, señala que la denuncia pública *es independiente del deber de colaborar*, cuando es precisamente ésta, la forma más pura de colaboración que podemos encontrar en el ordenamiento tributario.

⁹¹ **PARRA DE MAS**, p. 582. En este mismo sentido, y con referencia directa al sujeto pasivo, el mismo autor agrega: «Que en la hipótesis especial, aunque frecuente, de que sea el sujeto pasivo del Impuesto el que presta esta actividad de colaboración, no venga ésta impuesta de forma forzosa por la ley. En el caso de que viniera obligado a realizar esta actividad nos encontraríamos no frente a un caso de colaboración, sino ante el cumplimiento de obligaciones formales, producto del normal contenido de la relación jurídico-tributaria.» **PARRA DE MAS** (1965), página 589. También **GAZZERO** se muestra contrario a la afirmación de que el contribuyente colabore con la Administración en la determinación del crédito tributario, tachándola de afirmación eufemística que está fuera de la realidad. **GAZZERO** (1969), pp. 56 y 89-90, citado por **SÁNCHEZ SERRANO** (1977), página 22

⁹² En este sentido, recordemos que la definición de **ALESSI** caracteriza estos deberes *con independencia de las específicas relaciones voluntarias con los entes públicos*, y en términos muy similares **LUCIFREDI** los señala *independientemente de una específica relación con un ente público en la que hayan entrado voluntariamente*. **LUCIFREDI** (1934), p. 29, citado por **GARRIDO FALLA** (1992), pp. 167-168, y **ALESSI** (1969), p. 647, citado por **SÁNCHEZ SERRANO** (1977), p. 20

⁹³ **LÓPEZ MARTÍNEZ** (1992), p. 43.

No cabe duda de que la denuncia pública es una forma de colaborar con la Administración tributaria, porque supone una actividad voluntaria de los administrados, que cuando por su especial conocimiento personal llegaren a tener noticia de un posible incumplimiento tributario, dan parte a las autoridades competentes para que se regularice (en caso de que realmente haya irregularidades) la situación tributaria de un determinado administrado; especialmente en los momentos actuales, en que debido a la modificación de la LGT, el resultado de la potencial investigación realizada por la Inspección de los Tributos, en ningún caso concede al denunciante fracción alguna de los tributos que hayan podido ser evitados por los denunciados, como ha querido dejar claro el apartado cuarto del citado artículo, al señalar que no se considerará al denunciante interesado en la actuación administrativa que se inicie a raíz de la denuncia, ni legitimado para la interposición de recursos o reclamaciones en relación con los resultados de la misma.⁹⁴

No obstante lo anterior, debe entenderse que en la práctica totalidad de supuestos de colaboración tributaria, las conductas en que se plasma no son voluntarias, sino coactivamente exigibles. De hecho, la redacción del citado artículo 103 LGT parece insinuar precisamente que la colaboración tributaria tiene este carácter, al decir que la denuncia pública es independiente del deber de colaborar. Así las cosas y con la salvedad hecha al principio de este apartado, resumimos diciendo que lo que se entiende en la actualidad como colaboración tributaria, salvo contadas excepciones, tiene la característica de ser obligatoria.

4.7. DERIVA DE UNA NECESIDAD PRÁCTICA, NO TEÓRICA

Existe acuerdo en la doctrina mayoritaria, así como en la jurisprudencia, de concebir el deber de colaboración tributaria de los administrados con la Administración, como una necesidad inevitable para una correcta y eficiente aplicación de los tributos, colaboración sin la cual, la Administración carecería de medios e instrumentos suficientes para realizar sus labores propias, y que implicaría en última instancia, una merma en la recaudación.

En este sentido, **Kruse** ha dicho que «La obligación impositiva nace mediante la realización del hecho imponible. Por consiguiente, nace también en virtud de la ley el deber de cumplir la obligación impositiva. Ciertamente, con ello se ha ganado mucho, pero no todo. Sólo los derechos aduaneros nacen en los casos ordinarios bajo la mirada de las autoridades financieras cuando la mercadería sujeta a control aduanero pasa por la frontera. Todos los demás hechos positivamente relevantes ocurren en la esfera del contribuyente sin que las autoridades financieras obtengan conocimiento de ello directamente. Las autoridades financieras necesitan tal conocimiento de los hechos impositivamente relevantes para poder hacer prevalecer las pretensiones impositivas nacidas en virtud de la ley. Por ello se han impuesto los contribuyentes una serie de deberes de cooperación en que su totalidad

⁹⁴ Sin embargo, nótese que aún en este caso la denuncia resulta voluntaria, siempre y cuando la obligación tributaria incumplida no constituya un delito fiscal, pues como pone de manifiesto **PEREZAGUA CLAMANGIRAND**, resultaría aplicable el artículo 262 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal que dispone que «Los que por razón de sus cargos, profesiones y oficios tuvieran noticia del algún delito público, estará obligados a comunicarlo inmediatamente al Ministerio Fiscal competente, al juez de instrucción y, en su defecto, al municipal o funcionario de policía más próximo al sitio si se trata de un delito flagrante.» **PEREZAGUA CLAMANGIRAND** (1987), p. 39, citado por **HERRERA MOLINA**, quien acertadamente, aclara que en este caso habría «que tener en cuenta que la ley sólo compele a denunciar la comisión de delitos públicos ante los órganos judiciales y agentes de policía, no ante la Hacienda pública», y que lo dicho no sería de aplicación para el caso de infracciones administrativas. **HERRERA MOLINA** (1993), página 36

están destinados a procurar a las autoridades financieras un conocimiento lo más preciso y amplio posible de los hechos impositivamente relevantes».⁹⁵

Por otro lado, hemos dicho que la colaboración se concreta, por ejemplo, en la exigencia de datos relativos a la situación de un contribuyente, lo cual, según el Tribunal Constitucional, es necesario para evitar una «distribución injusta en la carga fiscal, ya que lo que unos no paguen debiendo pagar, lo tendrán que pagar otros con más espíritu cívico o con menos posibilidades de defraudar».⁹⁶ Es decir, que para el Tribunal Constitucional, el deber de colaborar se considera como una salvaguardia del deber de contribuir.⁹⁷

nos parece indudable que en los tiempos que corren, la fiel concreción del deber de contribuir, exige efectivamente de la eficacia en la actuación de los diferentes órganos encargados de la gestión tributaria, como lo es la Inspección de los Tributos, para lo cual se hace necesario que los administrados presten su colaboración a fin de que ésta, cuente con la información necesaria para el cumplimiento de sus fines.

Sin embargo, lo único que se desea dejar apuntado en este apartado, es que esta indispensable colaboración de los administrados, lo es sólo en el tanto la Administración no tenga la capacidad formal ni material para una gestión completa, autónoma e independiente de los tributos. Debe admitirse que *el deber de colaboración no es consubstancial o inherente a un sistema tributario justo*, y que no existe ninguna justificación teórico-jurídica de la cual se derive necesariamente este deber, sino únicamente, en la medida en que la Administración se estime incapaz de verificar el correcto cumplimiento de los deberes tributarios sin la colaboración de los diferentes obligados tributarios.

Es decir, es una necesidad práctica y no teórica, defendible en tanto la Administración no cuente con los medios estructurales, humanos y tecnológicos necesarios para el integral

⁹⁵ KRUSE (1978) p. 421. Por su parte SÁINZ DE BUJANDA señala que «La colaboración del contribuyente en el procedimiento de gestión fiscal constituye una necesidad insoslayable. Existen ordenamientos que regula la aplicación del tributo dando en ella muy escasa intervención a la administración pública, porque confían en una espontánea, honesta y diligente actitud del contribuyente en orden al cumplimiento de sus obligaciones; hay otros, en cambio, que prevén una actuación administrativa directa e intensa y que reducen la participación del contribuyente el cumplimiento de muy escasos deberes de colaboración. Esta es, sin embargo, necesaria en todos los sistemas, porque no puede pensarse que la Administración esté nunca en condiciones de conocer por sí sola la realización de los hechos impositivos, ni de definir su precisa naturaleza, ni de llegar, en fin, hacer efectivos sus créditos sin el auxilio —y prestado de unas y otras formas— de los propios sujetos obligados. Las normas tributarias han tenido, por tanto, que ocuparse, en todas las épocas y países, de regular de algún modo la participación del contribuyente en la aplicación del tributo». SÁINZ DE BUJANDA (1967), p. 252

⁹⁶ STC 110/1984, fundamento jurídico 3.º. También el Tribunal constitucional dispuso en su Auto 642/1986 de 23 de julio que la colaboración informativa debe concebirse como «[...] principio necesario, o si se quiere, como un deber instrumental que posibilite una posterior y eventual actividad de investigación e inspección tributaria».

⁹⁷ No obstante lo anterior, no debemos dejar de lado el yerro y peligrosidad que representa el citado extracto, no sólo por su contenido, sino por la reiteración que de dicha expresión ha hecho el Tribunal Constitucional, ya que afirmar que lo que no paguen unos debiendo pagar, lo tendrán que pagar otros, no admite matizaciones para salvar el frontal quebranto que representa para un sistema tributario justo. En este sentido HERRERA MOLINA ha dicho: «La información sobre terceros es un elemento indispensable pero no suficiente para conseguir la equidad fiscal. Afirmer que como consecuencia del fraude algunos ciudadanos pagarán lo que otros eluden es reconocer la injusticia de las normas que regulan las obligaciones materiales del sistema tributario.». HERRERA MOLINA (1993), página 88. Asimismo, de una manera más contundente y directa al texto de esta sentencia, SÁNCHEZ SERRANO menciona que «[...] cualquier persona medianamente versada en dicha rama del Derecho sabrá además que, con la excepción de los supuestos de responsabilidad tributaria solidaria o subsidiaria legalmente establecidos [...] a los que no parece referirse el Tribunal Constitucional, nadie —ni con «espíritu cívico», ni sin él— puede ser legalmente compelido por la Administración a pagar deudas tributarias ajenas.» SÁNCHEZ SERRANO (1992) p. 241

desarrollo y eficacia del deber de contribuir, lo que tiene como corolario, que en la medida que dicha necesidad disminuya, también deberían disminuir las formas e intensidad de la colaboración de los administrados.

No obstante, en el plano de la realidad, la tendencia actual gira en torno a dos direcciones. Por un lado, hemos visto como las funciones típicas de la Administración tributaria han sufrido una gradual metamorfosis, trasladado su área típica de desempeño como órgano liquidador, a uno con funciones más bien encaminadas al control y policía, y paralelamente un aumento de los deberes de colaboración a cargo de los administrados. Por otro lado, también es cierto que en los últimos años la AEAT ha dirigido importantes esfuerzos a simplificar y facilitar en la medida de lo posible las obligaciones de los contribuyentes, poniendo a disposición de éstos diferentes programas informáticos, números de teléfono de asistencia y ayuda, oficinas donde se realizan gratuitamente las declaraciones tributarias, conexiones vía Internet para una amplia gama de servicios e información, etc.

Sin embargo, en nuestra opinión, el primero de los fenómenos apuntados debería tener una tendencia de signo opuesto a la actual, esto es, a una paulatina disminución del deber de colaboración tributaria a cargo de los administrados, conforme los avances tecnológicos permitan a la Administración mejorar los sistemas de verificación del adecuado o inadecuado cumplimiento de los deberes tributarios por parte de los contribuyentes. De hecho, consideramos que es plausible que en un futuro no demasiado lejano, dados los avances tecnológicos, el deber de colaboración tributaria, vaya diluyéndose progresivamente, e incluso cabe la posibilidad de que llegue en el largo a plazo, a convertirse en obsoleto. El segundo de los fenómenos apuntados no es más que un merecido paliativo para los administrados, por la creciente complejidad que ha adquirido el ordenamiento tributario.

4.8. TIENE VOCACIÓN PRINCIPALMENTE RECAUDATORIA

Como veremos más adelante, el tinte garantista que tiene el deber de colaboración para con el deber de contribuir, ha sido entendido por un amplio sector de la doctrina y por el Tribunal Constitucional, como un mecanismo para garantizar la equidad y justicia del sistema tributario. Con esto se sugiere, que el deber de colaboración, básicamente en su vertiente de deber de información, permite a los órganos de la Administración verificar el cabal cumplimiento por parte de los administrados de sus obligaciones con el fisco, y que la riqueza se grave allá donde se encuentre, sin excepciones derivadas por una falta de control, que provoque una situación desigual entre quienes cumplen sus deberes contributivos y los que no.⁹⁸

De la misma forma que los tributos y la concepción que de ellos se tiene ha ido abandonando y superando paulatinamente esa idea de ser un instituto odioso, de castigo u opresión, se ha dicho que la colaboración de los administrados con la Administración

⁹⁸ En este sentido: «La existencia de un sistema tributario justo, como el que predica el artículo 31.1 descansa, por un lado, en las prestaciones patrimoniales que en forma de tributos deben los ciudadanos efectuar en la medida que dispongan las leyes presididas por una idea de equidad fiscal, y, por otro lado, en las prestaciones personales que en su forma de deberes de colaboración con la Administración en su labor de recaudación de los tributos, el ordenamiento ha de prever se lleven a cabo por los sujetos deudores, y otros sujetos distintos de éstos cuando por determinadas circunstancias el concurso de su ayuda sea necesario.» ALONSO GONZÁLEZ (1990), p. 488

tributaria ha experimentado un cambio similar, en el sentido de que ya no se trata solamente de otra manifestación de los poderes de la Administración en la relación jurídico tributaria que la vinculan con el particular, sino «que el interés de ésta y el de aquél pueden obedecer a un mismo fundamento», ya que «la colaboración de los administrados con la Administración, persigue no el máximo de imposición sino la máxima equidad».⁹⁹

Esta parece ser también la opinión del Tribunal Constitucional, pues ha expresado la necesidad de evitar la «distribución injusta en la carga fiscal», y en este afán señala que de «ahí la imposición del deber jurídico de colaborar con la Administración en este aspecto fundamental del bien público, deber que recae no sólo sobre los contribuyentes directamente afectados, sino que también puede extenderse, como hace la LRF, a quienes puedan presentar una ayuda relevante en esa tarea de alcanzar la equidad fiscal [...]».¹⁰⁰

Sin embargo, resulta difícil saber hasta que punto las anteriores manifestaciones nos resultan útiles para explicar el deber de colaboración. Siguiendo este enfoque, de hecho se podría decir que en un sentido laxo, cualquier norma tributaria, no importa su carácter, tiene la misma finalidad, es decir, dar adecuado cumplimiento a los principios constitucionales del ordenamiento tributario. Y no es que ello no sea cierto, sino que al hacerlo, se podría estar al mismo tiempo, obviando otros rasgos que dan una mejor explicación de la existencia de una determinada norma o figura jurídica. Estas interpretaciones, llevadas al extremo, tendrían como consecuencia admitir que toda expansión del deber de colaboración redundaría en un sistema tributario más justo y equitativo, lo cual no es cierto.

Las diferentes situaciones jurídicas subjetivas acaecidas en el seno ordenamiento tributario, y de cualquier otro ordenamiento, tienen que verse insertas en un sistema jurídico interrelacionado, por lo cual se hace necesario la debida ponderación de todas estas relaciones, a fin de encontrar un justo equilibrio entre el cúmulo de diferentes, y con cierta frecuencia, conflictivos intereses. Sin embargo, pretexto de la búsqueda de la máxima equidad y justicia tributaria, o en su vertiente patológica, con el fin de evitar el fraude fiscal, no se pueden seguir incrementando las ya de por sí considerables potestades administrativas, y exigiendo con base en el deber de colaboración, conductas cada vez más gravosas para los administrados.

Nuestra posición en este sentido es que las formas en que se plasma el deber de colaborar, tienen una vocación principalmente recaudatoria, y es esto, lo que mejor explica su existencia y el fenómeno de su gradual expansión a través de todo el ordenamiento jurídico. Es decir, hay que diferenciar entre el fundamento último del deber de colaboración, que se refiere a la protección de ese interés complementario de la correcta aplicación del ordenamiento tributario, y las verdaderas razones que informan el contenido real que tienen las diferentes manifestaciones de ese deber.

⁹⁹ **LÓPEZ MARTÍNEZ** (1992), p. 16. Dicho autor desvincula el cumplimiento del deber de colaborar de una función recaudadora al decir: «El deber, sería de esta forma, aquel vínculo jurídico impuesto por la Administración a los particulares en el ejercicio del poder, bien haciéndolo nacer directamente de la Ley, o bien porque ésta confiere la posibilidad de ejercicio de diversas potestades administrativas que lo concretan o lo hacen nacer. Este vínculo jurídico de deber, no tiene por finalidad enriquecer el patrimonio de la Administración o el de su organización, ni se origina a través de un derecho de crédito a favor de ésta que actúa como contraparte, su fundamento no se basa en un derecho subjetivo de la Administración, sino en el ejercicio del poder, y la reacción del ordenamiento jurídico ante su incumplimiento es de tipo sancionatorio y no indemnizatorio.» **LÓPEZ MARTÍNEZ** (1992), p. 28

¹⁰⁰ STC 110/84, fundamento jurídico 3.º

Cuando se discute la aprobación o modificación de una norma tributaria relacionada con el deber de colaboración, cierto es que de manera indirecta se pretende mejorar y hacer más justo el sistema tributario (lo contrario obviamente sería un dislate), pero en nuestra opinión, el motivo inmediato que guía este proceso intelectual, no es la equidad o la justicia, sino el mejoramiento de los instrumentos de la Administración tributaria para evitar una merma de la recaudación, como resultado de la falta de medios de verificación y control de las actuaciones de los contribuyentes. No olvidemos que en la aprobación de la Ley 25/1995 de reforma de la Ley General Tributaria, y en la cual se incrementaron substancialmente los deberes de colaboración de los administrados, el proyecto de Ley se conocía originalmente con el nombre de Ley de represión del fraude fiscal.

4.9. NO TIENE FUNDAMENTO PARTICIPATIVO

El deber de colaboración tributaria ha sido también relacionado con la idea de dotar a los administrados de una mayor participación en las actuaciones administrativas, dentro de las cuales se hayan las relacionadas con la aplicación de las leyes tributarias. En este sentido **LÓPEZ MARTÍNEZ** ha señalado que una «de las notas características del actual procedimiento de exacción tributaria, es el hecho del enorme protagonismo que el administrado adquiere en el mismo; son múltiples las causas que han contribuido a asumir esta posición activa por parte del administrado, pero no debemos perder de vista, a fin de conseguir analizar el nuevo marco de relaciones genéricas en las que se desarrollan las actuaciones del administrado en el procedimiento de gestión, que éstas, se encuentran interrelacionadas desde nuestra óptica, *con un fenómeno generalizado de participación del ciudadano en la vida pública*, así como, con la necesidad de los órganos administrativos de contar con la colaboración de los administrados para llevar a buen fin las funciones a ellos asignadas.»¹⁰¹

Este citado protagonismo del administrado es indiscutible, a la luz de la gran cantidad de deberes formales que vinculan a los diferentes obligados tributarios, así como la necesidad de estas conductas para solventar aquellas tareas encomendadas a la Administración, que sin la concurrencia de los administrados serían, en los tiempos actuales, imposibles de realizar de forma cabal. Sin embargo, no comulgamos con la idea de que el deber de colaboración, tal y como está configurado en el ordenamiento jurídico-tributario actual, deba su desarrollo a la idea de un «fenómeno generalizado de participación del ciudadano en la vida pública», más propia de las nuevas tendencias surgidas en la esfera del Derecho Administrativo.

Ciertamente, la colaboración en el ámbito tributario tiene como germen una tendencia surgida en el seno del Derecho administrativo, de darle una mayor relevancia al administrado en sus relaciones con la Administración, para de este modo, ir trasladándose de manera definitiva desde las antiguas tesis de la relación de poder, a otra con verdadera naturaleza de relación jurídica entre el Estado y los administrados. Bajo este prisma, la participación, es decir, la búsqueda de un régimen más participativo, se relaciona en términos usuales, con el aumento de las posibilidades de los administrados para que sus intereses sean tomados en cuenta de manera efectiva en sus relaciones con la Administración. Es decir, la participación tiene que verse como un fenómeno de mejoramiento de la posición del administrado con respecto a la Administración.

¹⁰¹ **LÓPEZ MARTÍNEZ** (1992), p. 14. La cursiva es nuestra.

Sin embargo, ninguna de estas características se observan en los perfiles actuales, ni en la evolución del deber de colaboración tributaria, cuando, debe empezar por recordarse que:

- La práctica totalidad de las conductas en que se plasma el deber de colaboración son de carácter obligatorio, no facultativo.
- Los intereses de los administrados no son tomados en consideración para mejorar la relación con la Administración.
- Lejos de proteger sus derechos, el deber de colaboración se cierne sobre los administrados, precisamente como un límite a dichos derechos, en pos del deber de contribuir.
- Su contenido se ha visto gradualmente sometido a cada vez mayores, y más complejas y onerosas prestaciones para con la Administración.

Es decir, la colaboración tributaria no trata realmente de una actividad voluntaria, participativa o reivindicatoria de los derechos de los administrados, sino muy por el contrario, de unas conductas obligatorias, nada participativas, que no tienen ningún tipo de influencia sobre las actuaciones de la Administración, más que la posible sanción por su incumplimiento, y que limitan los derechos de los individuos en pos de una mayor eficacia recaudatoria, como un esfuerzo de dotar a la Administración de mejores instrumentos para el cumplimiento de sus funciones.

En un plano ideal, puede que sea válido pensar que el deber de colaboración va en beneficio de ese interés colectivo, de esa equidad y justicia fiscal, pero en el plano real, debemos admitir que la motivación real que existe detrás de la regulación de las diferentes formas de prestar colaboración con la Administración tributaria, como habíamos dicho anteriormente, es principalmente de carácter recaudatorio.¹⁰²

Si esta situación es necesaria, correcta o justificada es una discusión distinta, y en ningún momento estamos afirmando que la colaboración tributaria debería de dejar de existir, pero lo que deseamos dejar claro, es que en ningún caso, las diferentes formas en que se plasma el deber de colaboración y en especial el deber de información, se relacionan con un interés reivindicatorio o garantista de la situación del administrado con respecto a la Administración tributaria, ni tampoco con crear un sistema tributario más participativo, abierto o democrático, sino básica y principalmente, repetimos, con un interés recaudatorio.

¹⁰² En relación con el capítulo referente a la colaboración social en la gestión tributaria regulado en la L.G.T., **CASADO OLLERO** manifiesta: «Pese a no ser éste el único supuesto de colaboración previsto en la Ley General Tributaria, no cabe duda de que el propósito del legislador de 1963 no fue el de provocar en el administrado la vocación de participar voluntariamente con la Administración fiscal, sino el de recurrir a la colaboración de los grupos de contribuyentes para determinar con procedimientos objetivos unas bases imponibles que la Administración, por sí sola, se sabía incapaz de fijar con más precisión.» **CASADO OLLERO** (1981), p. 154. No obstante, la normativa a la que alude el autor (capítulo II, Título III de la LGT), con excepción del artículo 96 en la redacción dada por Ley 25/1995 de 20 de julio, ha dejado de ser aplicable debido a la derogación de los sistemas de estimación global de las bases imponibles y los jurados tributarios, operada por la reforma del procedimiento tributario según Ley de 34/1980, de 21 de junio.

5. RÉGIMEN JURÍDICO

Hablar en detalle sobre el régimen jurídico del deber de colaboración es tarea que sobrepasa los límites fijados para esta investigación, ya que los supuestos de colaboración tributaria son tan cuantiosos y de naturaleza tan heterogénea, que se encuentran desperdigados por todo el ordenamiento tributario sin ningún tipo de sistemática, y en la mayoría de los casos, con un tratamiento incorrecto de su naturaleza jurídica.

Por tal razón recordaremos lo dicho hasta el momento, en el sentido de que el fundamento jurídico último que tiene el deber de colaboración, aunque con una inspiración recaudatoria, se encuentra en el deber de contribuir a los gastos públicos, enunciado por la Carta Magna en su artículo 31.1, y que asimismo, sirven de apoyo los artículos 1 y 9.2 CE en lo que se refiere a la justicia e igualdad, si entendemos por ello, que el deber de colaboración debe siempre servir a estos propósitos, pero nunca al extremo de ser utilizado de forma que lesione injustificada o arbitrariamente otros intereses constitucionales, como lo son los derechos fundamentales de los individuos.

Por otro lado, dada la naturaleza jurídica de las diferentes formas en que se plasma el deber de colaboración, diremos que el régimen jurídico que le es aplicable, es el propio de las prestaciones personales de carácter público, y no el relativo al de las obligaciones (ya sean accesorias o principales), razón por la que resulta necesario en su regulación, la aplicación del principio de reserva de ley.¹⁰³

Sin embargo, dada la importancia del tema, causa perplejidad el hecho de que la legislación tributaria primero, no trate las formas concretas del deber de colaboración como verdaderas prestaciones personales de carácter público, sino más bien, las confunda con obligaciones, en la mayoría de los casos de carácter accesorio. Segundo, y como corolario de lo anterior, el menoscabo del principio de reserva de ley, tal y como exige la Constitución para estas prestaciones en su artículo 31.3, ya que debido a la ambigüedad y amplitud de su tratamiento, se ha producido un abuso de la forma reglamentaria y un peligroso ámbito de discrecionalidad administrativa en su exigencia; y tercero, la pura ausencia de claridad y sistemática en la regulación de su contenido y extensión.¹⁰⁴

Pese a la insuficiencia de normas de rango legal que expliciten principios generales aplicables a los diferentes casos de colaboración tributaria (aparte de lo mencionado sobre la aplicatoriedad supletoria de lo dispuesto por el artículo 39.1 de la Ley 30/1992 con referencia a la reserva de ley en deberes informativos), encontramos el artículo 2.2 de la Ley 1/1998 de Derechos y Garantías del Contribuyente, que bajo el título de «Principios generales en particular» señala que «La aplicación del sistema tributario se basará en los principios de generalidad, proporcionalidad, eficacia y limitación de costes indirectos derivados del

¹⁰³ Sobre esto se hablará más en detalle en el apartado relativo a la naturaleza jurídica del deber de información del sujeto pasivo.

¹⁰⁴ Sobre el confusiónismo y sus consecuencias en la materia, **SÁNCHEZ SERRANO** ha señalado: «Es de lamentar que el término «colaboración» —ignoro si tal término habrá sido inspirado por la terminología alemana— lo reserve para designar una actividad, la «colaboración social en la gestión tributaria» a través de las entidades o grupos de contribuyentes oportunos, que más bien ha servido para alejar la aplicación de los tributos de los cauces exigidos por un auténtico principio de legalidad tributaria. La LGT se refiere también, sin embargo, con tal término, en su artículo 111, al «simple deber de colaboración con la Administración» que nuestro Código tributario establece a cargo de terceros con relación al procedimiento de gestión.» **SÁNCHEZ SERRANO** (1977), p. 23. Nótese que al momento de hacerse este comentario, no se había eliminado el término “colaboración” del texto del citado artículo, lo cual no obsta para la validez de la idea expresada.

cumplimiento de obligaciones formales. Asimismo asegurará el respeto de los derechos y garantías del contribuyente establecidos en la presente Ley».

Lo primero que queremos resaltar sobre este artículo es la mención expresa en el ámbito tributario, con carácter general, del principio de proporcionalidad y el de limitación de costes indirectos derivados del cumplimiento de obligaciones formales. Aunque nuevamente se incurre en la imprecisión de denominar conductas no reconducibles en sentido técnico al de obligaciones, —como lo son los deberes formales— importa el hecho de que ambos principios puedan, en principio, oponerse como defensa ante una desmedida o exagerada exigencia de colaboración por parte de los administrados para con la Administración tributaria, aunque la virtualidad de estos principios aún está por verse.

Por otro lado, aunque es claro que existe un límite general a una indiscriminada o abusiva exigencia del deber de colaboración, constituido por el resto de derechos y garantías que asisten al administrado, y que tan pronto como estas garantías o derechos se vieran vulnerados, ahí cesaría el deber de colaboración, queremos destacar que precisamente en el mismo párrafo en que se mencionan el principio de proporcionalidad y de limitación de costes indirectos, señala que el sistema tributario estará basado en el *principio de eficacia*, lugar que nos parece del todo inadecuado, ya que el principio de eficacia corresponde más propiamente a los principios rectores de la actividad administrativa, y resulta más un límite, que una garantía para los derechos de los contribuyentes.

Por último, dado que en el presente trabajo el deber de colaboración concreto en el cual nos centrarnos es el de información del sujeto pasivo, los otros límites generales que encontramos, aparte de la proporcionalidad y limitación de costos indirectos, serán analizados en el apartado correspondiente a los límites del deber de información tributaria.

6. FORMAS CONCRETAS DE COLABORACIÓN

Hemos dicho que las formas de colaboración con la Administración tributaria revisten una serie de formas y conductas de una marcada heterogeneidad, que no se limitan ni mucho menos a un acto concreto, sino que impregnan la práctica totalidad del proceso de gestión tributaria, y como norma general, hasta antes de procesos de naturaleza sancionatoria, ya sea administrativa o penal, e implican a una pluralidad de sujetos, que van desde los sujetos pasivos propiamente, pasando de los agentes retenedores hasta organizaciones colectivas y entes estatales, y que se extiende, en un sentido lato, a prácticamente cualquier sujeto que posea información de trascendencia tributaria.

Esta colaboración puede observarse tanto en actividades pasivas como activas. Ejemplo de éstas últimas son la declaración, liquidación y pago hecha por cualquier contribuyente, o de las primeras, en lo referente a soportar actividades realizadas por la Administración tributaria dentro de un proceso de investigación que requiera el registro de documentos. Asimismo, la colaboración tributaria se concreta en el cumplimiento de deberes formales, en especial contables y de mantenimiento de información, así como la posibilidad, a requerimiento de la Administración Tributaria, de mostrar todos aquellos datos e información que se supongan de "trascendencia tributaria".

Se ha dicho que la «extensión y complejidad de los hechos imponible y los restantes presupuestos de hecho de prestaciones pecuniarias tributarias, la personalización del

gravamen como exigencia de justicia, el fundamento del tributo en la solidaridad, en el marco de un Estado social y democrático de Derecho, en lugar de su concepción como mero deber de sujeción a la potestad de imperio del Estado, provocan un ingente aumento en el número de contribuyentes y una normalización del fenómeno tributario, desprovisto de las connotaciones exclusivamente coercitivas, odiosas y atentatorias de la propiedad privada que se concebía. En este nuevo contexto, la autoliquidación, la retención a cuenta, o el deber de colaboración, aparecen como manifestación de un fenómeno más amplio que es la participación y la colaboración de los particulares en la gestión tributaria, permitiendo eliminar la exclusiva responsabilidad de la Administración en su adecuado desarrollo y trasvasando gran parte de la misma a los ciudadanos». ¹⁰⁵

Y es innegable que la participación de los administrados en actividades enmarcadas dentro del procedimiento de gestión tributaria ha aumentado vertiginosamente con el correr de los años; pero eso no debe hacer pensar que este movimiento haya sido por una *vocación propiamente participativa* del sistema tributario. En nuestra opinión, la mayoría de las formas de colaboración tributaria se articulan estrictamente por razones de técnica recaudatoria, antes que como formas de participar al individuo, es decir, de hacer al ordenamiento tributario más abierto y democrático.

Esta "*participación*" *obligatoria* de los administrados en la gestión tributaria ha resultado necesaria para solventar, no sólo la complejidad que el sistema tributario ha ido alcanzando, sino también por el continuo aumento de los sujetos obligados a contribuir y de las actividades y fenómenos que caen bajo la óptica tributaria, lo que concomitantemente, ha provocado el generalizado aumento de prestaciones a cargo de los administrados y a favor de la Administración; formas que se desmarcan de una relación personal de contribución al mantenimiento de los gastos públicos por parte del sujeto pasivo.

Es por lo anterior que consideramos conveniente hacer un brevisimo repaso por algunas de las formas más representativas de colaboración tributaria que tienen los administrados, para dejar constancia de: 1. el paulatino traspaso a hombros de los administrados de tareas de gestión que anteriormente tocaban a la Administración. 2. La gran cantidad de mecanismos con que cuenta la Administración para el desarrollo de las funciones que tiene encomendadas. 3. El cambio de rumbo de la actual Administración tributaria, desde un órgano encargado básicamente de tareas de administración y gestión, a otro más vinculado con el control y la comprobación.

6.1. LA DECLARACIÓN TRIBUTARIA

El deber de declarar es una prestación de hacer que se encuentra exigida por el artículo 35 LGT, en el sentido de realizar cuantas declaraciones y comunicaciones se exijan para cada tributo, y se cuenta entre una de las formas de dar inicio al procedimiento de gestión de los tributos según el artículo 101 de la citada Ley. Tal y como enuncia la LGT en su artículo 102, se considerará declaración tributaria todo documento por el que se manifieste o reconozca espontáneamente ante la Administración tributaria que se han dado o producido las circunstancias o elementos integrantes, en su caso, de un hecho imponible. El término "documento" no debe ser entendido en sentido literal, puesto que la misma norma

¹⁰⁵ MARTÍN QUERALT; LOZANO SERRANO; CASADO OLLERO; TEJERIZO LÓPEZ (1996), p. 373.

establece la posibilidad de realizarla verbalmente, y porque además, a partir del año 1999 es posible realizar la declaración a través de Internet. Dado que el régimen legal de la declaración tributaria no está exento de complicaciones, este tema será retomado en las páginas siguientes.

Por el momento, baste decir que el deber de declarar es una forma de colaboración con la Administración, que tiene su justificación en que son los administrados los que tienen, es su esfera particular y privada, un conocimiento más directo e inmediato de la realización de los hechos imposables, lo cual implica que no sólo se refiere a los sujetos pasivos, sino también a otros obligados tributarios, como lo son el retenedor o el obligado a ingresar a cuenta, tal y como el mismo artículo 101 LGT dispone. De esta manera, se coadyuva con la Administración para el inicio del procedimiento de gestión, el cual devendría tardíamente practicado sin dicha declaración y no exento de mayores complicaciones.¹⁰⁶

6.2. LAS DECLARACIONES-LIQUIDACIONES

Dicho deber tiene origen en un mandato legal y presenta un carácter complejo, pues en él se pueden diferenciar teóricamente actos que conllevan diferentes consecuencias jurídicas asociadas a su cumplimiento. Así pues, encontramos el acto de la declaración tributaria propiamente dicha que comentamos en el apartado anterior. A esto, se le suma la liquidación realizada por el declarante, que consiste en la cuantificación de la prestación tributaria, y que implica una labor de interpretación y aplicación del ordenamiento tributario. Por último, encontramos el ingreso de la suma que el declarante considera como debida tras la liquidación correspondiente. Por supuesto, debe quedar claro que la liquidación hecha por el administrado es de carácter provisional, dado que dicha potestad en su sentido técnico-tributario, se encuentra legalmente en manos de la Administración tributaria.

Las declaraciones-liquidaciones se cuentan entre otra de las manifestaciones del fenómeno ya apuntado, de la paulatina traslación de tareas que ataño eran desarrolladas por parte de la Administración, y que en la actualidad se encuentran asumidas por los administrados como forma de colaboración.¹⁰⁷ En este sentido **BAYONA DE PEROGORDO Y SOLER ROCH** nos recuerdan que anteriormente a la promulgación de la LGT, lo normal era que el contribuyente se viera obligado únicamente a hacer una declaración descriptiva de los hechos realizados y era la Administración la que realizaba la liquidación de los tributos a ingresar, sin embargo, «la LGT reconoció ya en modo muy amplio, en su artículo 10, k), la posibilidad de que la ley regulase «la obligación a cargo de los particulares de practicar operaciones de liquidación tributaria». Desde entonces, y a partir de su implantación con el

¹⁰⁶ **PÉREZ ROYO** caracteriza la declaración como un acto espontáneo y que se produce en virtud simplemente del deber establecido en la ley, sin expreso requerimiento de por parte de la Administración (a excepción de lo dicho por el artículo 104 LGT) y en cuanto a su contenido señala que «su objeto es un hecho imponible concreto o real, al cual se unirán normalmente los elementos o componentes de la base u otros necesarios para la determinación de la deuda. En todo caso, conviene insistir en que la declaración en sentido estricto tiene como contenido típico elementos o datos de hecho.» **PÉREZ ROYO** (1996), pp. 205-206.

¹⁰⁷ Sobre la consideración de las declaraciones-liquidaciones, o de manera más específica, la autoliquidación, como manifestación del genérico deber de colaboración consultar: **ESEVERRI MARTÍNEZ** (1983), p. 102; **MARTÍN DELGADO** (1983), p. 49; **LÓPEZ MARTÍNEZ** (1992), p. 22

I.T.E., las autoliquidaciones han ido extendiéndose paulatinamente, aplicándose hoy a la práctica totalidad de los tributos estatales». ¹⁰⁸

Precisamente en virtud de fenómenos como este, ha tomado fuerza en la actualidad la consideración de que la Administración ha pasado a tener una función prevalentemente comprobadora y controladora de las actuaciones de los particulares.¹⁰⁹ Al decir de **ESEVERRI MARTÍNEZ**, la autoliquidación «tiene perfecta cabida entre los denominados deberes de colaboración del ciudadano con la Administración tributaria, en virtud de los cuales el sujeto pasivo del tributo no asume funciones típicamente administrativas, sino que colabora en el mejor y más ágil desarrollo de dichas funciones». ¹¹⁰

6.3. LOS DEBERES REGISTRALES O DOCUMENTALES

La finalidad última de estos deberes es facilitar a la Administración tributaria su tarea de vigilancia del debido cumplimiento de las obligaciones tributarias a cargo de los administrados, básicamente a través de los procedimientos de comprobación e investigación. Como resulta claro, por ejemplo, el deber de llevar libros de contabilidad, no viene como consecuencia de que la Administración tributaria esté particularmente interesada en que los empresarios lleven su negocio de manera ordenada, sino porque la contabilidad representa un instrumento idóneo para la comprobación e investigación de las operaciones realizadas que tengan trascendencia tributaria.

Dentro del amplio espectro de estos deberes, podemos citar la llevanza de libros de contabilidad, la emisión y expedición de facturas por parte de empresarios y profesionales, los listados de sujetos a los que se ha practicado retención, el mantenimiento de justificantes de operaciones relacionadas con hechos imponible, etc. Todo ello como prueba documental de las actuaciones de los distintos obligados tributarios, y que son exigidos de manera generalizada o por medio de requerimiento individualizado, con el fin de que la Administración tributaria pueda ejercer su función controladora. Como es la nota característica de los deberes, el incumplimiento de los citados anteriormente, acarrea la consecuencia de imposición de sanciones.

6.4. LA RETENCIÓN TRIBUTARIA

La figura jurídica de la retención tributaria se cuenta entre una de las formas de colaboración de los administrados con la Administración tributaria, y tal y como dispone el

¹⁰⁸ **BAYONA DE PEROGORDO y SOLER ROCH** (1991), p. 479

¹⁰⁹ En este sentido **SÁINZ DE BUJANDA** ha manifestado: «Por lo que a la vida tributaria se refiere, es manifiesta la participación creciente de los sujetos pasivos en actuaciones que hasta hace poco tiempo estaban casi íntegramente reservadas a la Administración, en tanto que ésta reserva, en forma acelerada, sus medios personales —funcionarios— y materiales —centros de datos— al servicio de funciones de control o vigilancia.» **SÁINZ DE BUJANDA** (1985), p. 76. También **CHECA GONZÁLEZ y MERINO JARA** (1988) p. 734; **CASADO OLLERO** (1981), p. 170

¹¹⁰ **ESEVERRI MARTÍNEZ** (1983), p. 102

artículo 98 de la Ley del I.R.P.F., obliga a efectuar retenciones a las personas jurídicas y entidades que efectúen pagos sujetos a dicho impuesto, a empresarios individuales y profesionales por las rentas pagadas en ejercicio de sus actividades, e incluso a las personas físicas, jurídicas y demás entidades no residentes en territorio español, que operen en él mediante establecimiento permanente.

La actividad en que consiste la retención, así como el posterior ingreso por los agentes retenedores de las sumas retenidas, no son necesidades impuestas como consecuencia del deber de contribuir, sino que se asientan fundamentalmente en razones de técnica en la gestión tributaria, como por ejemplo la de agilizar y garantizar el efectivo cumplimiento de una obligación tributaria. Tal y como lo ha puesto de manifiesto **FERREIRO LAPATZA**, «el «retenedor» sigue respondiendo a las mismas necesidades y cumple las mismas funciones que el sustituto: facilitar la aplicación del tributo y asegurar su cumplimiento sustituyendo, poniendo «en lugar de» numerosos contribuyentes a una sola persona obligada a realizar los ingresos que todos ellos tienen que realizar».¹¹¹

Por otro lado, la retención y el posterior ingreso de las sumas retenidas, son ejemplificativas de cómo un deber genérico de colaborar, una vez que adopta una particular y concreta forma, puede generar vínculos jurídicos, ahora sí, de carácter obligacional, pues concomitantemente con la retención, surge un derecho de crédito a favor de la Administración tributaria para el cobro de esas sumas.

6.5. EL DEBER DE INFORMACIÓN TRIBUTARIA

El deber de información se encuentra regulado en términos generales por el artículo 35 LGT con respecto a los sujetos pasivos, por el artículo 111 LGT concerniente al resto de obligados tributarios o “terceros”, y por el 112 LGT en lo que se refiere a funcionarios y dependencias públicas, y consiste en la entrega a la Administración tributaria de cualquier información que se considere de “trascendencia tributaria”, ya sea por *suministro* o por *captación*.¹¹² Dado que el presente estudio se referirá específicamente a este deber, y en especial al señalado por el artículo 35 LGT, el análisis de esta forma de colaboración se presentará en detalle más adelante.

Por último, cabe hacer mención del hecho que en la mayoría de la doctrina que menciona o cita el deber de colaboración, existe una tendencia a asimilarlo precisamente con el deber de información, y más específicamente con el deber de información de terceros, lo cual si bien es cierto, representa una porción importante de este deber genérico de colaboración, como hemos visto, no se limita ni mucho menos a esta específica forma de colaborar. Dicho sesgo, puede que sea consecuencia de la asociación entre el término colaboración y el deber de información que existía en la redacción del artículo 111.1 LGT, antes de la reforma operada por Ley 10/1985, el cual señalaba que «toda persona natural o jurídica, privada o pública, **por el simple deber de colaboración con la Administración** estará a obligada [...] a proporcionar toda clase de datos [...]», sumado al hecho de que la

¹¹¹ **FERREIRO LAPATZA** (1996), p. 384.

¹¹² La distinción entre información “por suministro” y “por captación” corresponde a **MANTERO SÁENZ** (1987), pp. 355 y siguientes.

LRJ-PAC, bajo el título de «Colaboración de los ciudadanos», en su artículo 39.1 señala la obligación de los ciudadanos a suministrar informes a la Administración.

CAPÍTULO TERCERO: EL DEBER DE INFORMACIÓN TRIBUTARIA DEL SUJETO PASIVO

1. INTRODUCCIÓN

Sobre el deber de información, y la correlativa potestad de la obtención de ésta por parte de la Administración tributaria, gira en buena parte el problema que nos hemos planteado estudiar a lo largo de esta investigación, y representa uno de los tres elementos indispensables para su desarrollo, es decir, deber de contribuir, deber de información y derecho a no autoinculparse. Pero antes de abordar el tema es importante hacer unas puntualizaciones.

En primer lugar, queremos dejar constancia de que en términos generales, el deber de información, no se diferencia conceptualmente por el hecho de que la información proporcionada a la Administración se refiera a sí mismo (art. 35 LGT) o a terceras personas (art. 111 LGT), es decir, que ambas tienen exactamente la misma razón de ser, que consiste en brindar a la Administración la información relevante para la aplicación de los tributos, y ambas son manifestaciones concretas del deber de colaboración derivado del art. 31.1 CE.¹¹³

Sin embargo, el régimen jurídico aplicable a uno y otro caso ostenta diferencias sustanciales, que han provocado que en la práctica, la mayor parte de la doctrina le haya dedicado mucho más interés al deber que tienen los obligados tributarios de brindar información sobre terceros, que al deber del sujeto pasivo de información sobre sí mismo, el cual, ha sido hasta cierto punto, poco debatido y hasta pacíficamente aceptado sin apenas paliativos. En este trabajo, nos centraremos sobre éste último, cuyas consecuencias en la práctica han provocado los problemas de compatibilización con el derecho a no autoinculparse que pretendemos resolver.

No obstante, y a pesar de que la doctrina ha mostrado mayor interés por el deber de información de terceros, muchos de sus *lineamientos generales* resultan de aplicación para el deber de información del sujeto pasivo en lo que se refiere a su naturaleza jurídica y fundamento, así como a algunas de sus características básicas, razón por la cual la doctrina referente al primero nos servirá de apoyo para el análisis del segundo.

Por otro lado, debemos hacer mención de la existencia de un sector de la doctrina que ha manifestado que el derecho a no declarar podría inclusive ser de aplicación en el caso de los deberes de información de terceros. Por ejemplo, **FROMMEL** (1995), al hablar del estatus del derecho a no declarar en Europa luego de las sentencias *FUNKE* y *BENDENOUN* del TEDH, afirma

¹¹³ Al hilo de lo anterior **SOLER ROCH** señala con referencia al deber establecido por el artículo 111 LGT que en «en estos supuestos, no hay duda respecto de la naturaleza jurídica de este tipo de situaciones; se trata de auténticos deberes jurídicos, situaciones de sujeción en las que se hallan las distintas personas o entidades obligadas a facilitar la información, exigible por la Administración y cuyo incumplimiento dará lugar a la correspondiente sanción. Las mismas consecuencias jurídicas que tiene para el sujeto pasivo el incumplimiento de los deberes regulados en el artículo 35 de la LGT, ya que, en definitiva, todos ellos responde a la satisfacción de un interés común: la colaboración de los particulares —deudores o no del tributo en las funciones de gestión tributaria, coadyuvando con su conducta al desarrollo de los procedimientos de investigación, comprobación y liquidación.» **SOLER ROCH** (1980), pp. 20 y 21.

que «el derecho a no declarar puede ser invocado no sólo para evitar culparse a uno mismo, sino también por otros motivos como, por ejemplo, el deseo de evitar incriminar a otros».¹¹⁴

La citada afirmación, obviamente no debe entenderse en el contexto del instituto de la declaración tributaria que típicamente da inicio al procedimiento de liquidación tributaria (a pesar de que en la actualidad la generalización de las declaraciones-liquidaciones provocan que la declaración tributaria no de siempre origen a procedimiento administrativo), o en todo caso, como lo que la doctrina ha venido a calificar como deber de información por *suministro*, en el cual la Administración no necesita hacer un requerimiento específico de solicitud de información, sino que se refiere al denominado deber de información por *captación*, es decir, cuando media un acto administrativo de exigencia de información a un individuo concreto y sobre algún o algunos aspectos específicos.¹¹⁵

Sin embargo, aunque ello pudiera ser así, debemos aclarar que dicha circunstancia no vendría cobijada por el derecho a la no autoincriminación. En nuestra opinión, a pesar de que el resto de conclusiones a las que arriba el citado autor en dicho artículo tienen una sólida base, y plenamente justificadas a lo largo de su investigación, ésta en particular nos parece que no se deduce de las valoraciones, citas, ejemplos y jurisprudencia que menciona.¹¹⁶

No obstante, nótese que la citada opinión se refiere al derecho a no declarar (declaración que no tiene que versar exclusivamente sobre los aspectos tributarios del sujeto pasivo), pero no al de no autoincriminatorio, que es más amplio y lo contiene, ya que ontológicamente es imposible argumentar que el derecho a la no autoincriminación pueda cobijar la circunstancia de no declarar para no incriminar a otros, ya que en ese preciso instante cesaría su condición de "autoincriminatoria", para pasar a ser "incriminante de otros".¹¹⁷

Una última observación debe hacerse en relación con el uso que hacemos del concepto "sujeto pasivo". Ciertamente el concepto de "sujeto pasivo" incluye según la legislación española tanto al contribuyente como al sustituto, y ambas figuras están obligadas tanto al cumplimiento de los deberes pecuniarios y no pecuniarios que se anudan a la realización del hecho imponible (a diferencia del responsable, que sólo se haya vinculado a la prestación material del tributo). Y dado que el presente estudio se refiere al derecho a la no autoincriminación, nos interesa su análisis desde el punto de vista de quien puede verse

¹¹⁴ FROMMEL (1995), p. 551

¹¹⁵ Dicha distinción es realizada por ALFONSO MANTERO y nos referiremos a ella con más detalle en el apartado del concepto del deber de información.

¹¹⁶ En este sentido AGUALLO AVILÉS Y GARCÍA BERRO expresan: «[...] frente a lo que parece sostener FROMMEL, la información aportada debe ser útil para condenar o sancionar a quien la suministra, esto es, debe ser auto-incriminatoria. Así lo han dejado claro nuestro Tribunal Constitucional (v.gr., STC 161/1997) y, ya desde mucho tiempo atrás, el Tribunal Supremo de Estados Unidos (v.gr., caso JOHNSON C. ESTADOS UNIDOS). De donde se deduce claramente que no vulnera el derecho a no autoincriminarse la utilización a efectos punitivos contra un obligado tributario de la información proporcionada por terceras personas obligadas a colaborar conforme a los arts. 111 y 112 de la LGT» AGUALLO AVILÉS Y GARCÍA BERRO (2000), pp. 105-106

¹¹⁷ Sin embargo, cuando la información requerida se refiera a tercero, encontramos una serie de excepciones o límites, como por ejemplo el secreto estadístico, profesional o de protocolo notarial. Asimismo, con relación al deber de información sobre sí mismo, encontramos una serie de limitaciones, que serán analizadas en el apartado correspondiente.

afectado en lo personal, por la entrega de información con respecto a la obligación principal derivada del hecho imponible, es decir el pago del tributo. Por lo demás, su elección se hace necesaria para diferenciar el deber de información tributaria de terceros contenido en los artículos 111 y 112 de la Ley General Tributaria.

2. NATURALEZA JURÍDICA

Nos interesa ahora desvelar la naturaleza jurídica del deber de información de los sujetos pasivos, es decir, el deber de información propia a que se refiere el artículo 35 de la Ley General Tributaria.

Para ello, empezaremos por recordar lo dicho al analizar la naturaleza jurídica del deber de colaboración tributaria, el cual habíamos caracterizado como un deber que se enmarca, no en la esfera material del derecho tributario (que hace referencia a las relaciones derivadas de la existencia y exigibilidad de unos derechos de crédito a favor de la Hacienda Pública), sino en el ámbito del derecho tributario formal.

Este sector del ordenamiento nos remite a su vez al de los procedimientos de aplicación de los tributos, que siguiendo a **SÁINZ DE BUJANDA**, se hace merced a las potestades atribuidas por el ordenamiento jurídico a la Administración; a los deberes surgidos a cargo de los particulares como consecuencia del ejercicio de las potestades antes mencionadas y, a los deberes formales surgidos directamente del ordenamiento y a cargo de los particulares.¹¹⁸

Asimismo, habíamos mencionado que el deber de colaboración no contaba con un contenido patrimonial, sino que su función principal tenía un interés complementario al deber de contribuir, cual es, como garantizador de la correcta aplicación del sistema tributario. En este sentido, no existe dificultad al enmarcar el deber de información del sujeto pasivo como una concreción del deber de colaboración, ya que en primer lugar, las conductas que por él se exigen consisten en una actividad de dar o hacer no pecuniaria (aunque para su cumplimiento se incurra normalmente en costos, en ocasiones considerables), y en segundo lugar, su función está encaminada a dotar a la Administración de la información necesaria para el correcta aplicación de los tributos, exigible en virtud no de un derecho subjetivo, sino de una potestad.

Sin embargo, a diferencia del deber de colaboración en general, que presenta un vínculo abstracto resultado de la situación de la sujeción en la que se haya el particular, es decir, un sometimiento pasivo que requiere de la especificación de una de las diferentes formas en las que se puede plasmar, el deber de información sobre sí mismo consiste en una prestación individualizada, activa y con un contenido concreto (la entrega de información con trascendencia tributaria a la Administración), que surge como resultado del ejercicio de una potestad atribuida a la Administración. Sin embargo, esta individualización de la prestación no debe llevarnos al equivoco de ver un contenido obligacional en ella, pues debe recordarse que el título en razón del cual la Administración exige este deber, no es nunca un derecho subjetivo, sino una potestad.

Pues bien, en relación con las citadas potestades atribuidas por el ordenamiento a la Administración tributaria, la Ley General Tributaria las hace patentes con relación al deber

¹¹⁸ **SÁINZ DE BUJANDA**, (1985) p. 171

de información, en su artículos 104 y 140 apartados a) y d), éste último, que literalmente dispone que a la Inspección de los Tributos corresponde «Realizar, por propia iniciativa, o solicitud de los demás órganos de la Administración, aquellas actuaciones inquisitivas o de información que deban llevarse a efecto cerca de los particulares o de otros organismos, y que directa o indirectamente conduzcan a la aplicación de los tributos».¹¹⁹

Como contraparte de esta potestad de la Administración, el artículo 35 LGT dispone el deber de los sujetos pasivos de «formular cuantas declaraciones y comunicaciones se exijan para cada tributo» y de «proporcionar a la Administración los datos, informes, antecedentes y justificantes que tengan relación con el hecho imponible», actividad que, precisamente en virtud de lo dispuesto por el citado 140 LGT, será un deber individualizado y concreto surgido a cargo de los particulares, como consecuencia del ejercicio de las potestades de la Administración.¹²⁰

Dicho lo anterior, queremos hacer unas precisiones con respecto al tenor literal del artículo 35 LGT, y que ha incurrido en su redacción en dos errores fundamentales, ya puestos en evidencia por **SOLER ROCH**. El primero consistente en la consideración de los deberes que en él se explicitan como *obligaciones*. En efecto, «porque parece desprenderse de su lectura que tanto las declaraciones como los deberes contables, registrales, de información, etc., se conceptúan como obligaciones de hacer, siendo así que su naturaleza no corresponde a la de un vínculo obligacional, sino a la de un deber jurídico». El segundo, porque además éstas “obligaciones” son consideradas de *carácter accesorio*.¹²¹

En sentido técnico-jurídico, el deber de información ni es una obligación, ni la accesoriedad es una de sus notas características. Una vez más, recordaremos que el deber de información sobre sí mismo es la contraparte de una potestad de la Administración tributaria (la potestad de información), y no de un derecho subjetivo de ésta, que es la nota característica de los vínculos obligacionales.¹²²

No siendo una obligación, no puede ser ni principal ni accesoría, simplemente no es una obligación. A más ahondamiento, la accesoriedad implica que ausente la existencia de la obligación principal, tampoco existe la obligación accesoría. Pero esto no es así, por ejemplo, en el caso del deber de información.

¹¹⁹ También el artículo 104 de la citada Ley dispone: «La Administración puede recabar declaraciones y la ampliación de éstas, así como la subsanación de los defectos advertidos, en cuanto fuere necesaria para la liquidación del tributo y su comprobación».

¹²⁰ El artículo 35 LGT señala además otra serie de deberes formales relacionados con el deber de información, como lo son la llevanza y conservación de libros de contabilidad, registros y demás documentos que en cada caso se establezca, y a facilitar la práctica de inspecciones y comprobaciones.

¹²¹ **SOLER ROCH** (1980), página 20.

¹²² Al respecto, **FALCÓN Y TELLA** ha dicho: “La sujeción constituye el término correlativo al de potestad, es decir, supone sólo la eventualidad de soportar los efectos de una potestad de otro sobre el propio ámbito jurídico. En este sentido el particular está sujeto a la potestad inspectora ---pese a que el art. 35.2 de la Ley General Tributaria habla de la “obligación” de facilitar la práctica de inspecciones---, así como a la potestad liquidadora y recaudatoria.” Y luego agrega: “No cabe alegar, a nuestro juicio, que con la expresión “obligación” el art. 35.2 LGT lo que hace es exigir un comportamiento activo del particular en orden a facilitar la práctica de la inspección, pues dicho deber se encuentra ya implícito en el propio concepto de sujeción, y en todo caso se trataría de un “deber” en sentido estricto ---no de una obligación--- puesto que no corresponde a un derecho subjetivo de la Administración.” **FALCÓN Y TELLA** (1991), p. 266

Supongamos el caso de un contribuyente que realiza una declaración tributaria, en la cual la Administración tributaria sospecha que no se ha consignado una relación completa de los hechos de trascendencia tributaria, o en pocas palabras, considera que hay una ocultación de ingresos. En este caso, luego de haber solicitado la información al contribuyente, se reconoce que la declaración tributaria fue hecha conforme a derecho y que no hubo ocultación o minoración alguna de hechos imposables. Pues bien, en este caso, se habrá tenido que cumplir con un deber cuyo presupuesto de hecho resultó ser a la postre inexistente. Y por eso debe entenderse que el requerimiento de información, según la legislación vigente, se configura como un deber autónomo.¹²³

Lo anterior es incluso más claro en el caso del deber de información de terceros, puesto que en este caso, el requerimiento no necesita siquiera que se haya incoado efectivamente un procedimiento de comprobación o investigación sobre sujeto pasivo alguno, por lo cual no existe, en principio, ninguna relación jurídico-tributaria principal sobre la cual este deber pudiera resultar accesorio. Es simplemente la potestad de información de la Administración la que autoriza esta actuación.¹²⁴

Al tenor de lo señalado por el artículo 35 LGT, debe entenderse que «una cosa es el papel instrumental que desempeñan en relación con la inexistencia «real o potencial» de las obligaciones tributarias del sujeto pasivo y otra muy distinta, que pueden considerarse «obligaciones accesorias» en sentido técnico-jurídico. Aparte de la ambigüedad con que el propio precepto establece dicha relación de accesoriedad, que parece reservar para los deberes contemplados en el número 2.»¹²⁵ Dicha ambigüedad es patente, ya que en el apartado 3 del citado artículo se menciona «... en cuanto tengan el carácter de accesorias...», sin que de ninguna pista de bajo que circunstancias pudieran serlo o no.

En otras palabras, en el citado ejemplo, se habrá tenido que cumplir con un deber cuyo presupuesto de hecho resultó ser a la postre inexistente, precisamente porque no es el presupuesto de hecho, es decir, la realización de un hecho imponible, la que legitima a la Administración tributaria para el requerimiento de información individualizada, sino simplemente las potestades que ésta tiene atribuidas. Siendo así, no es posible mantener que el deber de información del sujeto pasivo sea accesorio, sino que, según la legislación

¹²³ En este sentido **HERRERA MOLINA** menciona: «Estos deberes despliegan eficacia aun cuando recaigan sobre personas que no hayan realizado el hecho imponible del tributo, pues esta circunstancia negativa sólo constará a la Administración una vez ejecutada su labor inspectora» **HERRERA MOLINA** (1993), p. 40. También: «[...] la activación del deber de colaboración del particular mediante un requerimiento de información propia o de otras personas funciona como un mecanismo de actuación preventiva que no necesita justificarse ni con un hecho imponible realizado, ni en vías de realización, ni inmediatamente realizable.» **ALONSO GONZÁLEZ** (1990), p. 494

¹²⁴ En este sentido, el TEAC, en resolución de 23 de septiembre de 1987, considerando 1º, a pesar de utilizar el término “obligación” por el “deber”, advierte que «el acto administrativo objeto de la reclamación está constituido por un requerimiento para que se suministre información con trascendencia tributaria, no de sí misma, sino de terceras personas relacionadas con el reclamante, al amparo del art. 111 de la LGT, requerimiento que no puede encuadrarse [...] como una obligación accesoria de la principal de declarar y pagar la deuda tributaria, *sino que constituye un acto administrativo con entidad propia*, no adjetiva, que concreta e individualiza el deber general de suministrar información de terceros, define una obligación de hacer y el propio requerimiento se convierte en el acto declarativo de esta obligación de informar, *que es una obligación principal y autónoma*; y que, por tanto, constituye un acto administrativo de carácter formal, que no puede ser considerado como de mero trámite y que es declarativo de una obligación principal y autónoma “de hacer”, que decide, por sí mismo, el fondo del asunto que no es sino la individualización del deber general de colaboración establecido en la Ley General Tributaria [...]» La cursiva es nuestra.

¹²⁵ **SOLER ROCH** (1980), p. 20. Igualmente: **LÓPEZ MARTÍNEZ** (1992), p. 20

vigente, se configura como un deber autónomo, no vinculado a la efectiva realización de un hecho imponible determinado.

Desde el momento en que hemos calificado al deber de información, valga la redundancia, como un deber jurídico (y no como una obligación), hablar de obligación principal o accesoria pierde por completo su virtualidad. Los deberes han de cumplirse por los sujetos obligados a ello, no por referencia a una obligación sea de la clase que sea, sino por encontrarse, como hemos visto, en una situación de sujeción.¹²⁶

Una vez aclarado lo anterior, diremos que el deber de información, como especie del deber de colaboración, se encuentra dentro de la categoría de los llamados deberes públicos de prestación. En este sentido, habíamos hecho referencia a la definición ofrecida por **LUCIFREDI**, que los caracteriza como aquellas obligaciones jurídicas de los particulares en fuerza de las cuales éstos, independientemente de una específica relación con un ente público en la que hayan entrado voluntariamente, y solamente por efecto de su pertenencia al ente mismo, son coactivamente impelidos a proporcionar al Estado y a los otros entes públicos, aquellos bienes patrimoniales y actividades personales que son necesarias para la satisfacción de las necesidades colectivas a las que deben proveer.¹²⁷

Sin entrar a polemizar sobre el particular sentido en que **LUCIFREDI** utiliza el término "obligación", es claro que el deber de información cumple con la necesidad colectiva de que la aplicación de los tributos se haga de manera justa y equitativa, que es coactivamente impelido dada la existencia de un régimen sancionatorio por incumplimiento de este deber, y que consiste en una actividad personal de proporcionar a un ente público la información de trascendencia tributaria.¹²⁸

A la anterior definición de deberes públicos de prestación, como ya habíamos adelantado, nosotros añadimos que en el caso del deber de información, se trata de una *prestación personal*, ya que la actividad en que se plasma es un dar o hacer, no de contenido patrimonial, sino consistente en la entrega de la información con trascendencia tributaria. Basados en todo lo anterior, no encontramos ningún obstáculo para considerar el deber de información tributaria, como una de las prestaciones personales de carácter público a las que se refiere el artículo 31.3 CE.¹²⁹

Es una *prestación* porque consiste en un comportamiento de hacer o dar, que se concreta en la entrega de la información de trascendencia tributaria a la Administración. Es *personal*,

¹²⁶ En este sentido **ALONSO GONZÁLEZ** ha dicho que «[...] la activación del deber de colaboración del particular mediante un requerimiento de información propia o de otras personas funciona como un mecanismo de actuación preventiva que no necesita justificarse ni con un hecho imponible realizado, ni en vías de realización, ni inmediatamente realizable.» **ALONSO GONZÁLEZ** (1990), p. 494

¹²⁷ **LUCIFREDI** (1934), p. 29, . citado por **GARRIDO FALLA** (1992), pp. 167-168

¹²⁸ Ya vimos que en España, a pesar de que el concepto de obligación no necesariamente se vincula con un contenido patrimonial (pudiendo consistir también en un dar o hacer), la nota fundamental para diferenciar deberes y obligaciones se encuentra en el título por el cual se exige el comportamiento, es decir, una potestad o un derecho subjetivo.

¹²⁹ A mayor ahondamiento y referido al deber de información, la Audiencia Nacional ha dicho en Sentencia de 14 de diciembre de 1993: «PRIMERO.-La obligación de proporcionar a la Administración Tributaria datos, informes o antecedentes con trascendencia tributaria, constituye una manifestación de los llamados doctrinalmente deberes de colaboración -«Mitwirkungspflichten» en la doctrina alemana-, encuadrables en la categoría más amplia de los deberes de prestación a que implícitamente se refiere el art. 31.3 de la Constitución Española.»

porque no teniendo un contenido patrimonial, consiste en el acopio, selección, organización y entrega de la información con trascendencia tributaria a la Administración, y es de *carácter pública* porque responde a un interés general normativa y coactivamente exigido por la Administración con base en una potestad, con la finalidad de realizar una correcta aplicación de los tributos.¹³⁰

Por todo lo anterior, comulgamos con aquél sector de la doctrina que califica el deber de información como una prestación personal de carácter público¹³¹, y por tanto, plenamente aplicable a la materia, el principio de reserva de ley. Ahora bien, esta reserva de ley debe entenderse, al igual que en otros sectores, como una reserva de ley relativa, en el sentido de que las prestaciones personales de carácter público deber ser normadas con arreglo a la ley, en lo que se refiere a la configuración de sus elementos esenciales. Lo anterior significa que existen ciertos aspectos de especificación sobre el deber de información, que lógicamente pueden regulados por vía reglamentaria, en pos de no provocar una rigidez del ordenamiento que perjudique los fines que se propone.¹³²

No obstante, existe un sector de la doctrina que niega que el deber de información sobre sí mismo pueda encuadrarse dentro de la categoría de prestaciones personales de carácter público. En este sentido **HERRERA MOLINA** ha manifestado que «En general, los deberes tributarios «formales» no pueden considerarse prestaciones personales de carácter público, pues constituyen un mero soporte técnico de la obligación pecuniaria.»¹³³

PALAO TABOADA incluso va más lejos, pues con relación al deber *general* de información (que abarcaría el de terceros) señala que «El hecho de que este deber general de información, sin previo requerimiento administrativo nazca directamente de una norma jurídica plantea también la cuestión del rango de ésta. No parece, en primer lugar, que de la CE pueda deducirse la existencia de una reserva de ley en relación con la imposición de estos deberes, ya que no es posible incluirlos en el concepto de "prestación personal" a que

¹³⁰ Ciertamente el deber de información representa un *vínculo jurídico* entre los administrados y la Administración de la Hacienda Pública, tal y como clarifica la misma Ley General Tributaria, que es *coactivamente exigible* en virtud de las sanciones previstas para su incumplimiento. Como tendremos oportunidad de ver en detalle más adelante, la Ley General Tributaria califica el incumplimiento de este deber como una infracción simple, según dispone su artículo 78.1, al cual anuda un sanción en el artículo 80, y que según la doctrina se puede calificar como sanción *cualificada*. Sobre el particular consultar **PÉREZ ROYO** (1986), pp. 375 y ss.

¹³¹ Señalan **CHECA GONZÁLEZ** y **MERINO JARA**: «[...] los deberes de colaboración constituyen una clase de las prestaciones de carácter público a que alude el artículo 31.3 de la Constitución y dentro de ellas de las prestaciones personales, toda vez que la situación correlativa que frente a ellos ostenta la Administración no es un derecho de crédito, sino una potestad, en concreto, la potestad de información.» **CHECA GONZÁLEZ** y **MERINO JARA**, (1988) p. 736. En igual sentido **LÓPEZ MATÍNEZ** (1992), p. 212 y **ALONSO GONZÁLEZ** (1990), p. 488

¹³² En este sentido, el Tribunal Constitucional ha dicho en la STC 6/1983 de 4 de febrero, fundamento jurídico 4.º, en relación con el artículo 31.3 CE que: «Este precepto por sí solo no determina una legalidad tributaria de carácter absoluto, pues exige que exista conformidad con la ley de las prestaciones personales o patrimoniales que se establezcan, pero no impone, de manera rígida, que el establecimiento haya de hacerse necesariamente por medio de ley. Por su parte, el artículo 133.1 dice que «la potestad originaria para establecer los tributos corresponde exclusivamente al Estado, mediante ley». Este precepto define una competencia exclusiva del Estado, si se lee en conexión con el subsiguiente apartado segundo, y, además, establece sin duda una general reserva de ley, que, según la letra del precepto, debe entenderse referida a la potestad «originaria» del establecimiento de los tributos, pero no, en cambio, a cualquier tipo de regulación de la materia tributaria» La cursiva es nuestra.

¹³³ **HERRERA MOLINA** (1993), p. 60

alude el artículo 31.3 de la Ley fundamental, que supone una actividad directa de los particulares.»¹³⁴

Con respecto a la posición de **HERRERA MOLINA**, lo primero que llama la atención es que no es una aseveración tajante, pues la inicia diciendo «En general...», y por otro lado, el hecho de que el deber de información constituya un «mero soporte técnico de la obligación pecuniaria», no elimina ninguna de las características jurídicamente necesarias para que el deber de información se pueda considerar una prestación personal a las que hace referencia el artículo 31.3 CE. Por otro lado, el mismo autor admite que cuando ese deber se refiere a un sujeto diferente al «obligado al pago del tributo», sí podría tener la consideración de prestación personal pública, «o, incluso, como manifestación no pecuniaria del deber de contribuir al sostenimiento de las cargas públicas»¹³⁵, cosa que nos parece igualmente predicable del deber de información sobre sí mismo.¹³⁶

En relación con la opinión de **PALAO TABOADA**, pensamos que nos debemos remitir al contenido propio del deber de información y analizar sus características, para luego compararlo con lo que hemos definido como prestación personal de carácter público. El hecho de que dicho deber sea desempeñado íntegramente de forma directa por los particulares obligados, no elimina ninguna de estas características, es decir su finalidad pública, su coactividad y el hecho de que concrete en una prestación personal exigible virtud a la existencia de una potestad atribuida a la Administración tributaria.¹³⁷

Además **PALAO TABOADA** se refiere al deber general de información *nacido directamente de la ley y sin previo requerimiento administrativo*, lo que puede hacer pensar, que en el caso del deber de información del sujeto pasivo que surge precisamente en virtud de un

¹³⁴ **PALAO TABOADA** (1987), p. 132. Luego agrega: «No cabe incluir tampoco, a nuestro juicio, este deber en la reserva de ley tributaria, aunque podría extraerse un argumento a favor de esta postura de la letra k) del artículo 10 de la LGT, según el cual se regulará en todo caso por ley “la obligación de pago de los particulares de practicar operaciones de “liquidación tributaria”. [...] No obstante, la reserva de ley tributaria afecta únicamente a la obligación principal (“prestación patrimonial” en el sentido del artículo 31.3 de la CE)». También **FEDELE**, en palabras de **LÓPEZ MARTÍNEZ** «tras definir a la prestación personal como aquel comportamiento positivo que requiere la aplicación de la energía física o intelectual y que incide sobre la libre disponibilidad de la persona y de la actividad de los particulares, no siendo necesario que el comportamiento del mismo asuma relevancia patrimonial; considera que los deberes de comunicación, a pesar de tener apoyos doctrinales en dicho sentido, no deben ser analizados como prestaciones personales, al ser reducida la limitación a la libre disponibilidad y de las energías necesarias para el cumplimiento de los mismos.» **FEDELE** (1978) citado por **López Martínez** (1992), p. 213. Este autor italiano también cita a su vez como partidarios de la consideración de dichos deberes como prestaciones personales a **PERGOLES** en *Diritto Costituzionale* II.º, pág. 313 y a **BARELI** en *Istituizioni*, p. 459.

¹³⁵ **HERRERA MOLINA** (1993), p. 60

¹³⁶ En este sentido se ha dicho: «[...] los deberes de información tributaria de terceros originan auténticas prestaciones personales de carácter público, de las señaladas en el artículo 31.3 de la Constitución española; ello, porque el contenido del deber en que consiste la prestación, no se limita a un dar —cosas o dinero— en poder de los obligados a cumplirlos, sino que requiere una actividad intelectual, a veces más gravosa que la propia obligación principal, de organización y de medios, para el efectivo cumplimiento de los mismos. Del mismo modo, los citados deberes, no tienen un contenido patrimonial, en el sentido de que su finalidad inmediata no tiene por objeto aportar medios económicos a la Administración, para la satisfacción de las cargas públicas, sino realizar «aquellas actividades personales que le son exigidas por la Administración para el ejercicio de una función pública»». **LÓPEZ MARTÍNEZ** (1992), p. 213

¹³⁷ Coincidimos plenamente con **LÓPEZ MARTÍNEZ** cuando señala que «para considerar al objeto de los citados deberes como prestaciones personales, debemos atender a que dicha prestación sea impuesta de forma coactiva y consistente en una actividad de hacer, es decir el realizar una conducta en la que se requiere poner a su servicio, el trabajo y la organización de medios para el cumplimiento del deber requerido, siendo indiferente a estos efectos, como lo es para el supuesto de las autoliquidaciones, que dicho deber sea desempeñado íntegramente de forma directa por los particulares obligados.» **LÓPEZ MARTÍNEZ** (1992), p. 213

requerimiento administrativo en un procedimiento de inspección, las actuaciones tanto del sujeto pasivo que las realiza, como del sujeto activo que las exige, sí que requieren de suficiente previsión legal, con el fin tanto de prevenir un ejercicio abusivo por parte de la Administración de sus potestades, así como una minoración de la seguridad jurídica de los ciudadanos.

Pensamos que la afirmación de este autor, puede entenderse por el temor a caer en una excesiva rigurosidad del principio de reserva de ley, y con ello en petrificar o hacer demasiado rígido un sector del ordenamiento, que por su naturaleza, requiere cierta flexibilidad. No obstante, repetimos que la exigencia de este principio se refiere a los elementos esenciales de esta prestación, y que la consideramos plenamente justificada en vista de la constante, pero asistemática e imprecisa evolución de los últimos años.

3. CONCEPTO

Empezaremos por destacar que en relación con el deber de información, la información que se *debe*, se refiere a lo que la doctrina ha denominado como *información fáctica*, es decir, «aquella cuyo contenido consiste en un hecho directamente imputable a un contribuyente determinado, sin necesidad de ningún proceso inductivo ni deductivo. La información fáctica se presenta como «lo que se conoce con el nombre de *dato* o dato de hecho». Además, el *dato* debe tener las características de ser concreto, referirse a hechos acaecidos en la realidad, ser imputable o estar imputado a un contribuyente determinado, radicar en un soporte material y tener trascendencia liquidatoria.¹³⁸ Aunque aclaramos que obviamente la exigencia de datos por parte de la Administración no significa que tales datos existan realmente, sino sólo que se presumen existentes.

Por otro lado, la información o conocimiento que se desprende de estos datos, según lo dispuesto por el artículo 35 LGT, se refiere a la información suministrada por el sujeto pasivo, o lo que se conoce como *dato propio*, y en relación con los hechos imponible que presuntamente se le imputan. El dato propio **MANTERO SÁENZ** y **CUESTA RODRÍGUEZ** lo definen como «aquél que procede de la misma persona para la que tiene trascendencia» y «se utiliza solamente en la comprobación del poseedor/declarante del dato, dentro de «su» procedimiento de inspección (ver el art. 35.2 de la Ley General Tributaria)».¹³⁹

Una última precisión en este sentido se refiere a las modalidades de obtención de la información, la cual se puede realizar en dos formas, por *suministro* y por *captación*. «La obtención de información por suministro se produce en aquellos casos en que la norma establece la obligación de proporcionar determinados datos sin necesidad de que la Administración tributaria los requiera. [...] La obtención por captación supone una actuación singularizada de la Administración, que exige a una persona determinada que le proporcione unos datos concretos, de forma que, de no exigirse, no se proporcionarían.»¹⁴⁰

¹³⁸ **MANTERO SÁENZ** y **CUESTA RODRÍGUEZ** (1990), pp. 439 y 440. Mientras que dato referenciado «es aquel dato que, procediendo de una persona determinada, tiene trascendencia para otra distinta a la que se refiere» **MANTERO SÁENZ** y **CUESTA RODRÍGUEZ** (1990), p. 441

¹³⁹ **MANTERO SÁENZ** y **CUESTA RODRÍGUEZ** (1990), pp. 441 y 442

¹⁴⁰ **MANTERO SÁENZ** y **CUESTA RODRÍGUEZ** (1990), p. 442. Aunque originalmente los autores hacen la distinción con relación a los *datos referenciados*, diremos que también resulta de utilidad para los *datos propios*, puesto que el sujeto pasivo

En el caso que nos interesa, el estudio se centra en la obtención información por captación, es decir, aquella que deberá suministrarse por el sujeto pasivo en el curso de un procedimiento de inspección.

Ahora bien, hemos visto como el deber de colaboración se manifiesta de manera amplia y heterogénea en el sistema tributario. El deber de información general es tan sólo una de las formas en las que tal colaboración se plasma de manera concreta y atañe tanto a sujetos pasivos, como a las demás categorías de obligados tributarios, con inclusión de entes, colectividades e incluso órganos de la administración de justicia. Pero el fenómeno de la autoincriminación, que es la óptica desde la cual nos interesa analizar este deber, sólo puede presentarse en el tanto dicha información de relevancia tributaria verse directa o indirectamente sobre el mismo sujeto que la proporciona, y por tal razón el concepto que nos interesa desvelar no es el deber de información de carácter general, sino el deber del sujeto pasivo de informar sobre sí mismo.

Habiendo hecho estas puntualizaciones, diremos que el deber de información sobre sí mismo puede definirse una prestación personal de carácter público a cargo del sujeto pasivo, acaecida dentro de un procedimiento de inspección tributaria, derivada del deber general de colaborar, que nace a raíz de un requerimiento de la Administración en ejercicio de la potestad de información que ostenta, y que consiste en la entrega de la información fiscalmente relevante en favor ésta última.¹⁴¹

Más sintéticamente, **PALAO TABOADA** ha dicho que «el deber de información propiamente dicho es el que tiene por objeto la comunicación a la Administración de datos fiscalmente relevantes que no constituyan una declaración tributaria»¹⁴², razón por lo cual, es lógico pensar que en el caso de los sujetos pasivos (aunque no necesariamente en el caso de la información de terceros), la información deberá entregarse en virtud de un acto de

también deberá informar a la Administración tributaria mediante la realización de la declaración tributaria (por suministro), es decir, sin que medie requerimiento alguno, por la sola realización de hechos imposables (aunque en la actualidad no toda realización de hechos imposables requieren una declaración, cuando por ejemplo cierto tipo de rentas no alcancen a un determinado monto).

¹⁴¹ Nos parece de utilidad hacer referencia a la definición del deber de información de terceros brindada por **LÓPEZ MARTÍNEZ**, que lo caracteriza como “Aquellos vínculos jurídicos que pueden ser englobados en la genérica categoría de los deberes de colaboración, que se concretan en torno a un deber general de información, cuyo fundamento reside en la configuración del deber de contribuir, como principio básico de solidaridad que se dirige hacia la consecución de un interés fiscal, exponente de un interés colectivo o general, meramente objetivo, que delimita un específico vínculo jurídico, deber tributario en sentido estricto, que se proyecta sobre el obligado tributario por su simple pertenencia al ente público que los solicita y su posibilidad de coadyuvar a las funciones que éste tiene atribuidas por las específicas relaciones económicas, profesionales o financieras, que el obligado mantiene con terceras personas sobre las que afectará la trascendencia tributaria de los datos objeto del deber. Este deber específico de información puede ser exigido por acción directa de la Ley, constituyendo deberes de información generales en los que la Administración se limitará a comprobar su cumplimiento y veracidad, o , mediante el ejercicio de la potestad de obtención de información que se concreta en un acto administrativo de requerimiento, originando de esta forma un específico deber principal y autónomo frente a los obligados tributarios así delimitados, concretándose en una prestación de hacer que configura una auténtica prestación personal de carácter público, determinando el contenido del deber para cuyo cumplimiento se efectuará un acto de ejecución consistente en la entrega a la Administración de datos, consignados en la Ley o requeridos individualmente, resultado éste, de una serie de actividades personales tendentes a la efectiva realización de la prestación objeto del deber, con los que el obligado evitará una reacción del ordenamiento de tipo sancionatorio.” **LÓPEZ MARTÍNEZ** (1992), p. 225. Esta definición, más descriptiva que conceptual, válida en principio para el deber de información de terceros, brinda prácticamente todos los elementos y características relevantes para el concepto mismo del deber de información del sujeto pasivo, con excepción, claro está, de la referencia a los obligados tributarios a que atañe (por tanto la información es propia y no referenciada), y la necesidad de que se realice dentro de un procedimiento de inspección tributaria.

¹⁴² **PALAO TABOADA** (1987) p. 129

requerimiento (en la terminología de **MANTERO SAENZ**, por captación), y dentro de un procedimiento de inspección, ya sea con efectos de comprobación o investigación.

Por tanto, las características principales de este deber se pueden resumir en que es una forma específica del genérico deber de colaboración, que consiste en una prestación personal de carácter público de hacer, cuyo contenido y extensión debe ser regulado en todos sus aspectos esenciales por una norma de rango legal, consistente en la entrega de información con trascendencia tributaria a la Administración a requerimiento de ésta, cuyo incumplimiento acarrea una sanción, y que encuentra como justificación última el deber de contribuir al sostenimiento de las cargas públicas.

4. RÉGIMEN JURÍDICO

Habíamos mencionado con anterioridad que si bien muchos de los *lineamientos generales* del deber de información de terceros resultan de aplicación para el deber de información del sujeto pasivo, por ejemplo en lo que se refiere a su naturaleza jurídica y fundamento, así como a algunas de sus características básicas, el régimen jurídico aplicable a uno y otro caso ostenta diferencias sustanciales.

El caso en que estas diferencias se muestran más importantes es el de los límites que encuentran una y otra forma de colaborar, sobre lo que podríamos adelantar que los supuestos de excepción del deber de información propia son más reducidos. Asimismo, también existen diferencias con referencia al régimen de infracciones y sanciones entre ambos deberes, aunque éstas sean de menor entidad. Por último, diremos que la proyección que tiene el derecho a no autoinculparse en el procedimiento tributario, depende en gran medida de las conclusiones a que arribemos con respecto al deber de contribuir, el deber de colaboración y el deber de información del sujeto pasivo, razón por la cual, su estudio no formará parte del estudio de las limitaciones que ahora nos ocupan.

4.1. EL ARTÍCULO 35 LGT

La norma fundamental que establece el deber de información del sujeto pasivo se haya contenida en el artículo 35 LGT, cuyo tenor literal reza:

- «1. La obligación principal de todo sujeto pasivo consiste en el pago de la deuda tributaria. Asimismo queda obligado a formular cuantas declaraciones y comunicaciones se exijan para cada tributo.
2. Están igualmente obligados a llevar y conservar los libros de contabilidad, registros y demás documentos que en cada caso se establezca; a facilitar la práctica de inspecciones y comprobaciones y a proporcionar a la Administración los datos, informes, antecedentes y justificantes que tengan relación con el hecho imponible.
3. Las obligaciones a que se refiere el número anterior, en cuanto tengan el carácter de accesorias, no podrán exigirse una vez expirado el plazo de prescripción de la acción administrativa para hacer efectiva la obligación principal»

Este artículo no sufrió ninguna modificación con la aprobación de la Ley 10/1985 de 26 de abril, ni con la Ley 25/1995 de 20 de julio, de modificación parcial de la LGT, lo cual refleja en su aspecto material o sustantivo, la amplia y pacífica recepción de este deber por el ordenamiento tributario, y es la contraparte de las potestades atribuidas a la Administración tributaria.¹⁴³

La parte final de apartado segundo del artículo 35 LGT plasma, lo que por antonomasia constituye el deber de información de los sujetos pasivos, al decir que éstos están obligados a «proporcionar a la Administración los datos, informes, antecedentes y justificantes que tengan relación con el hecho imponible.», así como cuantas comunicaciones se exijan para cada tributo.

ALONSO GONZÁLEZ ha criticado el hecho de que «El artículo 111 parece referirse a un deber de información general, tan general que por su vaguedad antes sirve para legitimar cualquier acción de la Administración en la línea de obtención de datos y comunicaciones que para explicar en que consiste el deber de información [...]»¹⁴⁴, y siendo esto cierto, añadiremos que tanta o más vaguedad existe en el artículo 35 LGT, puesto que no sólo no le son aplicables los límites subjetivos existentes en el deber de información de terceros, sino que además agrega a los substratos informativos del artículo 111, las categorías de *comunicaciones* y *justificantes*, en un intento de ampliar hasta donde sea posible esos deberes y potestades relacionadas con la información.

Tal y como hemos dicho anteriormente, la información a que se refiere el artículo 35 no constituye un acto que de inicio al procedimiento de liquidación tributaria (como normalmente lo tiene la declaración en sentido estricto), precisamente porque se haya inmerso dentro de un procedimiento de inspección, como consecuencia de un procedimiento de liquidación iniciado previamente. Por tanto, el carácter de esta información es *probatorio* de aquello que se haya tenido conocimiento en el procedimiento liquidatorio, tanto positiva, como negativamente. Es decir, probar lo que se ha conocido por la Administración tributaria, como verificar que no exista información de trascendencia tributaria ignorada por la misma.

4.1.1. Declaraciones y comunicaciones

El inciso primero del artículo 35.1 LGT distingue entre declaraciones y comunicaciones exigibles para cada tributo. En relación con las *declaraciones*, éstas deben entenderse de

¹⁴³ Las potestades de información de la Administración se hayan contempladas básicamente por el artículo 104 LGT: «La Administración puede recabar declaraciones y la ampliación de éstas, así como la subsanación de los defectos advertidos, en cuanto fuere necesaria para la liquidación del tributo y su comprobación.»; artículo 140 LGT: «Corresponde a la Inspección de los Tributos. a) La investigación de los hechos imposables para el descubrimiento de los que sean ignorados por la Administración. d) Realizar por propia iniciativa o solicitud de los demás órganos de la Administración, aquellas actuaciones inquisitivas o de información que deban llevarse a efecto de los particulares o de otros organismos, y que directamente conduzcan a la aplicación de los tributos.»; y el artículo 9 RGIT que señala que las actuaciones de la Inspección Tributaria podrán ser: «a) De comprobación e investigación».

¹⁴⁴ **ALONSO GONZÁLEZ** (1990), p. 496

acuerdo al instituto que típicamente da inicio al procedimiento de liquidación tributaria y que se haya regulado por el artículo 102 LGT.¹⁴⁵

La declaración tributaria ha sido definida por **SÁNCHEZ SERRANO** como «un acto de un particular legitimamente interesado en el procedimiento de comprobación o de liquidación correspondiente, realizado en cumplimiento de un deber y consistente en una manifestación de datos de hecho y de derecho en base a los cuales pueda determinarse el *an* o el *quantum* de una obligación tributaria material, así como eventualmente en una manifestación de voluntad solicitando la aplicación de algún beneficio fiscal u optando entre distintas posibilidades ofrecidas por el ordenamiento jurídico-tributario, siendo dirigido dicho acto a la Administración tributaria a efectos de que ésta proceda a comprobar, liquidar o recaudar el tributo mediante un procedimiento de gestión individualizado en base a dicha manifestación, o en base también a otras del mismo o de otros interesados cuando se refieran todas ellas a datos relevantes para la determinación de una misma obligación tributaria material.»¹⁴⁶

Con relación al objeto de este estudio conviene preguntarse ¿se puede retrotraer el derecho a no autoinculparse hasta el acto mismo de la pura y simple declaración tributaria?. En nuestra opinión, la respuesta a esta pregunta debe ser negativa. Presentándose los supuestos fácticos que obliguen a un sujeto a presentar declaración caben tres opciones:

La primera es no presentar la declaración. Ciertamente el artículo 78.1 a) LGT señala como una infracción simple la falta de presentación de declaraciones, pero ésta es una infracción *al deber de presentar declaraciones*, y no una violación de la obligación jurídico-tributaria principal. En este supuesto, al no haber declaración, no hay posibilidad de autoincriminación.

La segunda hacer una declaración correcta y veraz de los hechos con relevancia tributaria, en cuyo caso no existe ningún tipo de inculpación, al no existir ilícito tributario sobre el cual autoinculparse.

La tercera, hacer una declaración donde se haga una consignación falsa, incompleta o inexacta de los hechos de relevancia fiscal. Con una declaración de estas características no se estaría produciendo ningún tipo de inculpación, porque precisamente lo que se pretende es ocultar, manipular o disimular circunstancias que revelen unos determinados hechos de relevancia fiscal. La posible inculpación vendría únicamente después de hecha la declaración, y como consecuencia de una inspección a raíz de lo declarado.

Ahora bien, conviene aclarar que aunque es claro que la declaración tributaria en su sentido técnico-jurídico no es asimilable con el deber de información, participa de dos de sus componentes esenciales, a saber, es una forma de colaboración con la Administración

¹⁴⁵ El apartado primero del citado artículo dispone: «Se considerará declaración tributaria todo documento por el que se manifieste o reconozca espontáneamente ante la Administración tributaria que se han dado o producido las circunstancias o elementos integrantes, en su caso, de un hecho imponible. Reglamentariamente se determinarán los supuestos en que sea admisible la declaración verbal..»

¹⁴⁶ **SÁNCHEZ SERRANO** (1977), p. 134

tributaria, y tiene un contenido informativo al permitir dar a “conocer a la Hacienda pública las circunstancias necesarias para aplicar el tributo.”¹⁴⁷

Por otro lado, si bien el artículo 102 LGT habla de un acto de carácter espontáneo, lo cierto del caso es que al ser un deber exigible nacido por ley (o por requerimiento de la Administración según versa el artículo 104 LGT), esa espontaneidad no parece ser nota distintiva de la declaración, la cual se refiere, siguiendo a **MANTERO SÁENZ** a una manifestación de «datos propios» y no «datos referenciados» como los exigidos por el artículo 111 LGT¹⁴⁸, que cuenta con un régimen sancionador contenido en el artículo 78.1.a), cuyo incumplimiento es considerado como una infracción simple «cualificada», según la terminología empleada por **PÉREZ ROYO**¹⁴⁹, en atención al criterio de graduación de la sanción por incumplimiento del artículo 82.1.d) LGT.

Sobre las *comunicaciones*, parece ser simplemente una especificación adicional a las otras formas de información a que se refiere el apartado segundo del artículo 35 LGT, entre las que encontramos datos, informes o antecedentes, no en un específico sentido técnico, sino más bien como manera de cubrir cualquier forma de soporte físico en el cual se haya registrado información de trascendencia tributaria, por lo cual no cabe confundirlas con las comunicaciones señaladas en el artículo 45 RGIT, que se refieren a medios documentales realizados por la Inspección de los Tributos, y no de los sujetos pasivos.

Este «deber de comunicar datos, se refiere a exposiciones adicionales y parciales realizadas por el sujeto pasivo» debe entenderse comprendido dentro de un procedimiento de comprobación o investigación, y por lo tanto, como parte integral del deber de información, participa de las mismas notas distintivas que analizaremos al tratar el apartado segundo del artículo 35 LGT.

4.1.2. Deberes contables y registrales

El apartado segundo del artículo 35 LGT inicia su texto mencionado que los sujetos pasivos están obligados a «llevar y conservar los libros de contabilidad, registros y demás documentos que en cada caso se establezca», como ocurre por ejemplo en el Impuesto de Sociedades en su artículo 139, que a su vez remite a lo previsto sobre la materia en el Código

¹⁴⁷ **HERRERA MOLINA** (1993), p. 27. Por otro lado, cabe decir que la generalización de las declaraciones-liquidaciones a dado pie a modificar el concepto de la declaración y ha llevado a decir: «Dado que se ha generalizado la autoliquidación a prácticamente la totalidad del sistema tributario, parece adecuado que el legislador extienda el concepto de deber de declarar a aquellas declaraciones que llevan aparejadas la presentación de autoliquidaciones por el obligado tributario contribuyente, calificando dichas declaraciones como actos de colaboración de los obligados tributarios. Así las declaraciones son una especie de declaraciones, en las que el obligado tributario no sólo declara los elementos que integran el hecho imponible, sino que, además, realiza otro acto jurídico diferente mediante el que establece la cuantía de la deuda tributaria.» **ROMERO PI** (1991), pp. 604 y 605.

¹⁴⁸ **MANTERO SÁENZ** (1985), p. 124

¹⁴⁹ **PÉREZ ROYO** (1986), p. 346 y ss.

de Comercio en los artículos 33 a 49, o a lo establecido en las normas por las que se rigen, así como lo dispuesto por el artículo 67 del Reglamento del IRPF.¹⁵⁰

En este sentido **PALAO TABOADA** ha mencionado que si bien los deberes contables y registrales se diferencian del deber de información, los primeros «tienen sin duda una finalidad informativa, aunque [...] en potencia, tienen también otros fines esenciales probatorios e incluso constitutivos en relación con la base imponible de determinados impuestos, principalmente los que recaen sobre el beneficio empresarial. Esto sin tener en cuenta el hecho de que la contabilidad mercantil, sobre la que se basa la fiscal, tiene, como es obvio, finalidades privadas ajenas al ámbito tributario. Será información la comunicación, en su caso, de datos extraídos de los libros y registros».¹⁵¹

Ciertamente los deberes contables y registrales no forman parte del deber de información en sentido estricto, pero tienen un fundamento análogo, es decir, pretenden servir como un elemento facilitador a la Administración, en caso de un procedimiento de comprobación o investigación de hechos de relevancia tributaria, y en referencia a lo dispuesto por los artículos 110 y 142 LGT.

4.1.3. Práctica de inspecciones y comprobaciones

Como hemos visto, el apartado segundo del artículo 35 LGT obliga a los sujetos pasivos a «facilitar la práctica de inspecciones y comprobaciones». Si bien dicha actividad no cae dentro de la esfera del deber de información, ciertamente está relacionada indirectamente con éste, ya que en su esencia, también es una de las formas concretas que adopta el deber de colaboración tributaria.

Sobre el particular, diremos que la extensión de dicha exigencia (plasmada en términos similares por el artículo 24.2 RGIT) es absolutamente indeterminada, por lo cual es menester echar mano de otras normas para dotar su significado de un contenido mínimo. Por ejemplo, con una interpretación a *contrario sensu* de cualquiera de las conductas enumeradas por el artículo 41 RGIT, que suponen una contravención del citado deber, y son catalogadas por dicho Reglamento como de resistencia a la actuación de los Tributos.

También cabe pensar como ejemplo de esa facilitación de las inspecciones y comprobaciones, lo dispuesto por el apartado segundo del artículo 31.5 RGIT que dispone: «Cuando las actuaciones se desarrollen en las oficinas o locales del obligado tributario, deberá ponerse a disposición de la Inspección un lugar de trabajo adecuado, así como los medios auxiliares necesarios».

¹⁵⁰ Lo que también debe tomar en consideración lo dispuesto por el Reglamento General de Inspección en lo que se refiere a los libros y registros de carácter mercantil y fiscal.

¹⁵¹ **PALAO TABOADA** (1987), p. 128

4.2. LIMITES AL DEBER DE INFORMACIÓN TRIBUTARIA DEL SUJETO PASIVO

El Tribunal Constitucional ha hecho referencia al deber de información precisamente por parte del sujeto pasivo, dejando claro que de el mantenimiento de este deber, depende en buena medida la eficacia en las tareas que la Administración de los Tributos tiene encomendada, y asumiendo la virtual impracticabilidad de un sistema tributario justo si dicho deber cesara. Así, en la sentencia 76/1990 ha manifestado que «Se comprende por lo demás, que sin la colaboración del contribuyente y la aportación por éste de datos personales de alcance económico la labor inspectora resultaría prácticamente imposible cuando no fuera factible solicitar los mismos datos de terceras personas.»¹⁵²

Por otra parte, dicho Tribunal, haciendo una aceptación tácita de que el deber de información puede presentar una limitación del derecho a no declarar contra sí mismo establecido por el artículo 24.2 CE y del derecho a la intimidad del artículo 18 CE, ha resuelto en favor del primero señalando que «En efecto no existe derecho absoluto e incondicionado a la reserva de los datos económicos del contribuyente con relevancia fiscal y esgrimible frente a la Administración tributaria. Tal pretendido derecho haría virtualmente imposible la labor de comprobación de la verdad de las declaraciones de los contribuyentes a la Hacienda Pública y, en consecuencia, dejaría desprovisto de toda garantía y eficacia el deber tributario que el artículo 31.1 de la Constitución consagra; lo que impediría una distribución equitativa del sostenimiento de los gastos públicos en cuanto bien constitucionalmente protegido.»¹⁵³

Es decir, la posición del Tribunal Constitucional ha tendido más a limitar los derechos fundamentales en pos de darle virtualidad al deber de contribuir, que de señalar cuales son los límites que esos derechos fundamentales imponen sobre el deber de contribuir y los deberes que de el se derivan. Y no es que a priori esto resulte incorrecto, siempre y cuando no se olvide que tampoco el deber de contribuir es un deber absoluto.

En este sentido, **CHECA GONZÁLEZ** y **MERINO JARA** han dicho que «La legitimidad del deber de información apenas si es objeto de controversia, prácticamente es admitida sin discusión. Ello sin embargo, no supone extender un cheque en blanco a la Administración, porque el mismo no es un deber absoluto; siendo, precisamente, sus límites, tanto formales como materiales, los aspectos de su régimen jurídico que mayor interés suscitan, límites en todo caso que tiene que respetar la Administración cuando ejerce sus potestades en materia tributaria.»¹⁵⁴

Sin embargo, nos topamos con el hecho de que el ordenamiento tributario, apenas contiene criterios que nos sirvan de base para determinar cuando ese deber del sujeto pasivo sea el que resulte restringido, en favor de la tutela del catalogo de derechos y garantías que ostenta el administrado, y con los cuales toda exigencia de un deber jurídico debe a su vez ser ponderado. Esto ha llevado a que se hayan vertido opiniones en el sentido de que este deber del sujeto pasivo presente *un carácter en principio ilimitado*.¹⁵⁵

¹⁵² STC 76/1990, fundamento jurídico 10.º

¹⁵³ STC 76/1990, fundamento jurídico 10.º

¹⁵⁴ **CHECA GONZÁLEZ** y **MERINO JARA** (1988), p.738

¹⁵⁵ Así lo ha manifestado **PALAO TABOADA** al señalar que «El sujeto pasivo, como deudor actual o potencial del impuesto, es

No obstante, la existencia de este catálogo de derechos y principios, es un dato ineludible al que tenemos que echar mano para vislumbrar los perfiles del deber de información del sujeto pasivo, y dentro de los cuales podemos diferenciar entre los que ostentan rango constitucional y los que no, aunque resulte ocioso recordar que «No sólo los principios constitucionales, sino cualesquiera principios generales del Derecho resultan aplicables en la labor de interpretación de las normas tributarias».¹⁵⁶

Cabe mencionar que la consideración de que el deber de información del sujeto pasivo presenta una exigencia más acentuada que el deber de información de terceros, se debe a que en el primero, no son de aplicación ciertos límites que sí existen en el segundo, como lo son por ejemplo el secreto profesional, el secreto de las comunicaciones, el secreto estadístico, el secreto del protocolo notarial, o el principio de subsidiariedad de la información.

Entre los límites constitucionales a que haremos referencia se encuentran el derecho a la intimidad y el derecho a la no autoincriminación, aunque este último será únicamente mencionado de soslayo, debido a que su tratamiento pormenorizado se reserva para el Título Tercero de la presente investigación. Entre los límites no constitucionales (no por ello menos dignos de consideración), serán analizados la trascendencia tributaria de la información, los principios de proporcionalidad y arbitrariedad, así como el de limitación de costos indirectos.

4.2.1. Derecho a la intimidad

El artículo 18 de la Carta Magna garantiza el derecho a la intimidad de todos los ciudadanos, no sólo personal, sino también familiar, lo cual, obviamente, tiene importantes implicaciones para el ordenamiento tributario. En este sentido, debe reconocerse que las potestades de información tributaria atribuidas a la Administración¹⁵⁷, recaen precisamente en una de las áreas más sensibles de los individuos, es decir, la intimidad económica, y no

la persona directamente interesada en el correspondiente procedimiento de liquidación y, en consecuencia, recae sobre ella primariamente el deber de colaborar con la Administración en la determinación de la situación de hecho que sirve de base para la aplicación de las leyes tributarias. De aquí también que este deber presente, frente al de terceros, *un carácter en principio ilimitado*. Una muestra de ello es que el secreto profesional no se puede hacer valer en la comprobación de la propia situación tributaria (art. 111.5, pfo. 2.º LGT)» **PALAO TABOADA** (1987), p. 134. La cursiva es nuestra. Aunque esta afirmación, lógicamente la matiza agregando: «El deber del sujeto pasivo de comunicar datos es en cierto modo una prolongación de la obligación de declarar (cfr. art. 104 LGT). Son aplicables naturalmente a este deber los límites derivados de los derechos fundamentales, en particular el derecho a la intimidad personal (art. 18.1 CE), como ha establecido el Tribunal Constitucional en su conocida Sentencia 110/1984, de 26 de noviembre.», **PALAO TABOADA** (1987), p. 134. La cursiva es nuestra. El segundo párrafo del apartado quinto del artículo 111 LGT dispone: «Los profesionales no podrán invocar el secreto profesional a efectos de impedir la comprobación de su propia situación tributaria.»

¹⁵⁶ **MARTÍN QUERALT** (1992), p. 59

¹⁵⁷ Y no solamente con referencia al deber de información de terceros enunciado por el artículo 111 LGT, sino que es perfectamente aplicable a los sujetos pasivos. En este sentido **CHECA GONZÁLEZ, MERINO JARA** y **SÁNCHEZ SERRANO** han manifestado su desacuerdo con lo que «el legislador, al menos eso parece, a tenor del apartado 5, párrafo primero, del artículo 111 de la LGT, considera que el derecho a la intimidad es un límite cuyo ámbito subjetivo se circunscribe a los profesionales oficiales y a sus clientes y objetivamente a los datos aludidos en dicho precepto, cuando es más cierto que la «intimidad personal y familiar constituye un límite o excepción, no sólo del deber de información de los profesionales no oficiales, sino del deber de comunicar datos de trascendencia tributaria en general» **CHECA GONZÁLEZ** y **MERINO JARA** (1988), p. 739. La cita que extractan los autores se refiere a **SÁNCHEZ SERRANO** (1986), p. 202

cabe duda que el deber de colaborar con la Administración mediante la aportación de información, en cualquiera de las formas mediante las cuales dicha actividad se hace efectiva, representa un límite al derecho a la intimidad, ya que a pesar de las justificaciones que se puedan darse en este sentido, lo cierto es que al hacer una declaración tributaria, o al aportar información de cualquier especie (siempre y cuando sea de trascendencia tributaria), nos estamos deshaciendo de una parte del contenido de ese derecho, aunque sea de la esfera más externa del mismo.¹⁵⁸

Pero si bien es cierto que las potestades para la obtención de información que tiene atribuidas la Administración tributaria representan un límite al derecho a la intimidad, no es menos cierto que lo contrario también lo es, y como veremos más adelante al comentar la jurisprudencia del Tribunal Constitucional, parece ser que esto es dejado de lado cuando el deber de contribuir aparece en escena y se entra a ponderar el delicado equilibrio que subyace entre los derechos y los deberes de los ciudadanos. Y a pesar de la indudable importancia del deber de contribuir, deberíamos recordar que al tratarse con un derecho fundamental como lo es el derecho a la intimidad, si la balanza ha de inclinarse en algún sentido, pensamos que debería ser a favor de este último.

Pero precisamente el mayor problema radica en averiguar en qué consiste el contenido del derecho a la intimidad y qué es lo que en realidad se está protegiendo, materia en la cual la jurisprudencia del Tribunal Constitucional no ha tenido hasta el momento la claridad que fuera de desear.

De las diversas denominaciones que el derecho a la intimidad tiene en otros ordenamientos, como *riservatezza* en Italia, *vie privée* en Francia, *privatssphäre* en Alemania o *privacy* en el Reino Unido y Estados Unidos, parece vislumbrarse que su contenido se refiere a una zona de exclusión, es decir, a un ámbito que se resiste ante intromisiones externas y que permite rechazar ingerencias o perturbaciones que no estén motivadas plenamente por un interés público. Tal como menciona el Tribunal Constitucional «no siempre es fácil, sin embargo, acotar con nitidez el contenido de la intimidad», cosa que desafortunadamente el Tribunal no ha podido resolver.¹⁵⁹

¹⁵⁸ En este sentido, **CABRA DE LUNA** haciendo referencia a la ya célebre frase de **GARRIDO FALLA** en el recurso de amparo que generó la STC 110/84 menciona: «En cierto modo un conocimiento exhaustivo de qué y cómo se gana y se gasta una persona el dinero supone un conocimiento hondo de esa persona y muy probablemente de esferas íntimas de ella; la cuenta corriente puede llegar a ser, efectivamente, una biografía en números.» **CABRA DE LUNA** (1985), p. 969

¹⁵⁹ STC 110/84, fundamento jurídico 3.º. Como ocurre en otros casos en que un derecho presenta dificultades para su definición, su aproximación se hace a través de listas abiertas en las que se presentan ejemplos de carácter negativo, es decir, que una norma sin definir un concepto, señala una serie de circunstancias consideradas como atentatorias de ese derecho. Así, la Ley 1/1982 de 5 de mayo, señala en su artículo 7 como intromisiones ilegítimas del derecho a la intimidad: «1. El emplazamiento en cualquier lugar de aparatos de escucha, de filmación, de dispositivos ópticos o de cualquier otro medio apto para gravar por reproducir la vida íntima de las personas. 2. La utilización de aparatos de escucha, dispositivos ópticos, o cualquier otro medio para el conocimiento de la vida íntima de las personas o de su manifestación o cartas privadas no destinadas a quien haga uso de tales medios, así como su grabación, registro o reproducción. 3. La divulgación de hechos relativos a la vida privada de una persona o familia que afecten a su reputación y buen nombre, así como la revelación o publicación del contenido de cartas, memorias u otros escritos personales de carácter íntimo. 4. La revelación de datos privados de una persona o familia conocidos a través de una actividad profesional u oficial de quien lo revela. 5. La captación, reproducción o publicación de fotografía, filme o cualquier otro procedimiento, de la imagen de una persona en lugares o momentos de su vida privada o fuera de ellos, salvo los casos previstos en el artículo 8.2. 6. La utilización del nombre, de la voz o de la imagen de una persona para fines publicitarios, comerciales o de naturaleza análoga. 7. La divulgación de expresiones o hechos concernientes a una persona cuando la difame o la haga desmerecer en la consideración ajena.»

Debe destacarse que el derecho a la intimidad no sólo está protegido y garantizado por el artículo 18 de la Constitución, sino que también se haya recogido (aunque con diferentes definiciones), como ha recordado el Tribunal Constitucional¹⁶⁰, por el artículo 17.1 del Pacto de Derechos Civiles y Políticos (Pacto de Nueva York), por el artículo 12 de la Declaración Humana Universal de Derechos Humanos y el artículo 8 del Convenio Europeo de Derechos Humanos, todos ellos, debidamente ratificados por España, y que de acuerdo con el artículo 10.2 de la Constitución, las «normas relativas a los derechos fundamentales y a las libertades que la Constitución reconoce, se interpretarán de conformidad con la Declaración Humana Universal de Derechos Humanos y los tratados y acuerdos internacionales sobre las mismas materia ratificados por España.».

Sin embargo, se echa de menos, a pesar de su reconocimiento explícito, la carencia de un verdadero esfuerzo interpretativo por parte del Tribunal Constitucional de acuerdo con estos lineamientos, máxime cuando existe un órgano, en el contexto del Convenio Europeo de Derechos Humanos (el Tribunal Europeo de Derechos Humanos), que se ha encargado de realizar esta labor de manera bastante extensa.

Por otro lado, una de las características que más dificultan la delimitación del contenido de este derecho, es que presenta una especial mutabilidad ante el desarrollo de la sociedad y de las nuevas tecnologías, que hacen que lo que era considerado como dentro de la esfera íntima de las personas¹⁶¹ hace 10, 30, 50 o 100 años o más, sea substancialmente diferente de lo que es ahora, y que en la actualidad, baste con un simple vistazo en bases de datos públicas para poder obtener una inmensa cantidad de información acerca de sujetos en particular, lo cual para **PÉREZ LUÑO** (1984), hace que «en nuestra época resulta insuficiente concebir a la intimidad como un derecho garantista (status negativo) de defensa frente a cualquier invasión indebida de la esfera privada, sin contemplarla al mismo tiempo, como un derecho activo de control (status positivo) sobre el flujo de informaciones que afectan a cada sujeto.»¹⁶²

Ahora bien, el grado de protección que corresponda al las diferentes esferas del derecho a la intimidad, depende de la amplitud que cada quién le otorgue a dicho concepto, ya que de lo que no hay duda, es que existen datos o informaciones que son más íntimas que otras, independientemente del concepto que se adopte.¹⁶³ En lo que a nosotros respecta, nos

¹⁶⁰ STC 110/1984, fundamento jurídico 8.º

¹⁶¹ El derecho a la intimidad, según el Tribunal Constitucional, no resulta aplicable a las personas jurídicas «ya que la reserva acerca de las actividades de estas entidades quedará, en su caso, protegida por la correspondiente regulación legal, al margen de la intimidad personal y subjetiva constitucionalmente decretada.» Auto del Tribunal Constitucional de 17 de abril de 1985.

¹⁶² **PÉREZ LUÑO**, citado por **LÓPEZ MARTÍNEZ** (1992), p. 129. En este sentido: «A pesar de la cantidad de leyes, tratados y provisiones constitucionales, la privacidad ha sido erosionada por décadas. Esta tendencia probablemente ahora se acelerará aún más. La causa es la misma que alarmó a **BRANDEIS** cuando se popularizó su frase en un artículo de 1890: cambio tecnológico. En sus días fue debido a la difusión de la fotografía e impresiones de mala calidad las que supusieron una amenaza inmediata a la privacidad. En nuestros días es la computadora. La calidad de la información que está ahora disponible para gobiernos y empresas acerca de los individuos hubiera horrorizado a **BRANDEIS**. Pero el poder para recabar y diseminar datos electrónicamente está creciendo tan rápido, que surge otra pregunta aún más inquietante: en 20 años más habrá todavía alguna privacidad que proteger?» Tomado de *The Economist*, 1 de mayo de 1999 en su publicación a través de Internet. La frase que se comenta fue escrita por el Magistrado de la Suprema Corte de los Estados Unidos **LOUIS BRANDEIS**: «The right to be left alone» y fue la semilla del desarrollo del concepto de “privacy” en el derecho anglosajón, equivalente al de intimidad en España.

¹⁶³ **NOGUEROL PEIRO** ha mencionado la existencia de dos grandes opciones para abordar el debate en torno al derecho a la intimidad, y que de esta escogencia dependerá en gran parte las consecuencias que de este derecho se deriven, a saber: «a) por una parte, una intimidad en sentido estricto, que hace referencia a lo interior, a lo más reservado del ser humano, y b) por

interesa lo concerniente a la intimidad económica, puesto que consideramos que otro tipo de información difícilmente podría considerarse de relevancia tributaria, concepto éste ya de por sí amplísimo. Por otro lado, también debe admitirse que cierta información con connotaciones económicas, puede además implicar otros aspectos que interfieran con aspectos más cercanos al núcleo duro del derecho a la intimidad, por lo cual tendrán que observarse mayores restricciones en su tratamiento.

Una complicación adicional en la tarea de definir el concepto de intimidad, es que este derecho está directa o indirectamente relacionado, aunque distinguibles en la teoría y la práctica, con otros derechos también fundamentales. Esto lleva a decir a **CHECA GONZÁLEZ** y **MERINO JARA** que el derecho a la intimidad es «en orden de importancia, el primer límite substancial que está constreñida a observar la Administración en el ejercicio de aquella potestad; [la de obtención de información] no sólo por la entidad que en sí mismo posee sino también por las «resonancias» que tiene sobre otros: inviolabilidad del domicilio, secreto del contenido de la correspondencia, secreto estadístico y secreto profesional. Ello, sin embargo, no quiere decir que éstos carezcan de sustantividad propia, ya que, si bien todos ellos constituyen manifestaciones concretas del derecho a la intimidad, éste únicamente es su fundamento esencial, que no exclusivo.»¹⁶⁴

Ahora bien, una vez asumido por nuestra parte que la información de carácter económico representa una parcela del concepto de intimidad, lo que nos interesa es analizar los límites recíprocos que existen entre éste y la potestad de información de la Administración tributaria, aceptando que «tanto el concepto ontológico de intimidad en su sentido de privacidad como el normativo, hacen referencia a la no interferencia o no invasión de la esfera privada del individuo, o lo que es lo mismo, el concepto de intimidad se encuentra intrínsecamente unido a las ideas de *no ingerencia* o *no accesibilidad* por parte de extraños. Así pues, pudiera reformularse el derecho del artículo 18 CE [...], como *el derecho a no sufrir ingerencias arbitrarias en la vida privada de cada cual.*»¹⁶⁵

Por su parte, el Tribunal Constitucional ha dicho que el deber de contribuir faculta la atenuación del derecho a la intimidad, ya que «La injerencia que para exigir el cumplimiento de ese deber pudiera producirse en el derecho a la intimidad no podría calificarse de “arbitraria”. Y el artículo 18.1 de la Constitución hay que entender que impide las injerencias en la intimidad “arbitrarias o ilegales”, como dice claramente el artículo 17.1 del Pacto de Derechos Civiles y Políticos (Pacto de New York) ratificado por (R. 1977, 893 y N. Dicc. 29530), y con arreglo al cual, de acuerdo con el artículo 10.2 de la Constitución, hay que interpretar las normas relativas a los derechos fundamentales que la Constitución reconoce y entre ellos el derecho a la intimidad personal y familiar.»¹⁶⁶

Ahora bien, siguiendo a **HERRERA MOLINA**, dependiendo de que tan cerca nos encontremos del núcleo del derecho a la intimidad, podemos entre distinguir una protección mínima, intermedia y máxima. Al parecer, los datos económicos se encuentran en la primera de estas categorías, «o incluso fuera del ámbito de la intimidad (aunque [...] no siempre sucede

otra parte, una intimidad en sentido amplio, que equivale a la vida privada o “privacy”, según la doctrina y jurisprudencia anglosajonas». **NOGUEROL PEIRO** (1986), p. 566.

¹⁶⁴ **CHECA GONZÁLEZ** y **MERINO JARA** (1988), p. 738

¹⁶⁵ **LUCAS DURÁN** (1997), p. 125

¹⁶⁶ STC 110/84, fundamento jurídico 8.º. En esta línea se encuentra también las STC 76/1990 y STC 185/1995

asi). [...] Una cosa es que la inspección pueda tener acceso a estos datos por exigirlo intereses públicos y otra que no afecten «para nada» al derecho a la intimidad. Entendemos que sí pueden formar parte de la esfera más exterior de la intimidad, y están dotados de una protección, aunque ésta sea mínima: el especial deber de sigilo que deben guardar cuantas autoridades y funcionarios tengan conocimiento de esos datos».¹⁶⁷

Esta protección, aunque mínima, se ha visto reflejada en la STC 110/84, que reconociendo los datos económicos como integrantes de la intimidad global a la que tienen derecho los individuos, sólo requiere que su exigencia no sea arbitraria y que exista un imperativo de interés público, y añade que «es posible que la actuación inspectora pueda en alguna ocasión, a través de la investigación de documentos o antecedentes relativos a los movimientos de las cuentas bancarias, interferirse en aspectos concretos del derecho a la intimidad. Pero, como ya se ha advertido, este derecho, al igual que todos los demás, tiene sus límites que, en este caso, vienen marcados por el deber de todos de contribuir al sostenimientos de las cargas públicas de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo [...]».¹⁶⁸

Una esfera de protección intermedia se presentaría cuando de esos datos económicos se puedan conocer o inferir situaciones que se sitúen más cercanas al centro neurálgico de la intimidad personal o familiar, en cuyo caso, además del requisito de un interés público, debe mediar una autorización judicial que permita la injerencia. En este caso podemos pensar en la relación existente entre el derecho a la intimidad y el derecho a la inviolabilidad del domicilio, que obliga a la Inspección tributaria a la obtención previa de una autorización judicial que permita la entrada en el domicilio de un sujeto investigado. Por último, encontramos esa esfera protegida contra toda intromisión, en la que no cabe siquiera alegar el deber de contribuir y la integridad económica de la Hacienda pública.¹⁶⁹

¹⁶⁷ **HERRERA MOLINA** (1993), p. 193-195. En este sentido se ha dicho **SANCHO JARAÍZ**: «Sin embargo, el Derecho se va a ir reservando un ámbito en donde ese *ius eminens* del Estado no puede penetrar con facilidad. Nos referimos a la esfera más íntima del individuo, que aparece constitucionalmente protegida frente a posibles agresiones del poder público. En este ámbito las prerrogativas administrativas chocan frente a la propia regulación constitucional. Nos referimos en una palabra a los derechos, deberes y libertades fundamentales, que gozan a partir de 1978 de más y mejores garantías que en ningún otro momento histórico.» **SANCHO JARAÍZ** (1997), p. 406. Nótese que el autor no sugiere un derecho ilimitado, sino de difícil penetración.

¹⁶⁸ STC 110/84, fundamentos jurídicos 3.º y 8.º. Esta línea argumental ha sido claramente reiterada por la STC 76/1990. También en el Auto de la Audiencia Nacional de 26 de junio de 1989 se ha dicho: «Los derechos reconocidos en el artículo 18 de la Constitución no son absolutos, primero porque pueden estar limitados por otros preceptos constitucionales, y segundo porque tienen su regulación concreta en la normativa que los desarrolla; y centrándonos en el caso presente, la Constitución establece en el artículo 31 que: “1. Todos contribuirán...”. De ahí se desprende que el artículo 18 está limitado por el 31, pues si todos tenemos la obligación de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, también en ese “todos” se encuentran los que han empleado, o han recibido, sumas de dinero en la modalidad de Seguros de Vida de Capital Diferido -—Prima Unica—, lo que motiva que, lógicamente, el Organismo encargado de este sector de la Administración, deba tener la posibilidad de investigación a fin de que se cumpla tal mandato constitucional, si bien, como en cuanto a la regulación específica, lo constituye la LO 1/1982, de 5 de mayo, que delimita y matiza esos derechos fundamentales, y que como se ha dicho, aquí y ahora, no se aprecia que la revelación de datos como tomador, capital, plazo, puedan incardinarse dentro de la regulación de la referida Ley. [...] Y por último, y reincidiendo sobre lo anterior y el contenido de los artículos. 122 y 123 de la Ley reguladora de la jurisdicción, hay que concluir que en este caso debe prevalecer el interés público, pues como se ha dicho, se trata de obtener información necesaria para comprobar, y en su caso exigir, con base en lo averiguado, el cumplimiento de la obligación al sostenimiento de las cargas públicas, que impone el reiterado artículo 31 de la Constitución, utilizando los medios que previene la Ley, artículo 111 LGT, además que dicho interés público exige que esta Sala no impida (ni siquiera cautelarmente) la actuación inspectora e investigadora de la Administración, de la que puede derivarse el conocimiento de los hechos sujetos a tributación y que no lo han sido, y por ello acaso sean constitutivos de infracciones tributarias, o incluso con trascendencia en la esfera del Código Penal.» En Gaceta Fiscal, Nº 68, 1989, página 60.

¹⁶⁹ En este sentido ver la STS de 2 de julio de 1991 y STC de 20 de febrero de 1989, referentes a datos médicos e intimidad

Visto lo anterior, diremos que ese deber de información, no puede vulnerar *arbitrariamente* el derecho a la intimidad, por lo cual, resulta de necesaria mención la recurrida frase del Tribunal Constitucional en el sentido de que no existen derechos absolutos. En otras palabras, el límite de un derecho viene como consecuencia de la necesidad de dotar de efectividad otros derechos, o inclusive deberes, como lo sería en nuestro caso el deber de contribuir. Aún así, debe reconocerse que para que la citada limitación del derecho a la intimidad sea legítima, deben concurrir una serie de requisitos, y que a pesar de la existencia de éstos, sigue existiendo una esfera de la vida privada de los administrados que en ningún caso podrá verse conculcada so pretexto del deber de contribuir.¹⁷⁰

Lo anterior remite a la idea de que el derecho a la intimidad puede presentar diferentes grados de protección en atención al tipo de dato, información o circunstancia de que se trate. En principio, y como habíamos adelantado, en el caso del derecho tributario, esta información es de índole económica, y ante la interrogante de si el conocimiento de las cuentas bancarias por la Administración a efectos fiscales debe entenderse comprendido en la zona de la intimidad constitucionalmente protegida, el Tribunal Constitucional considera que no, «pues aún admitiendo como hipótesis que el movimiento de cuentas bancarias esté cubierto por el derecho a la intimidad nos encontraríamos que ante el fisco operaría un límite justificado de ese derecho. Conviene recordar, en efecto, que como ya ha declarado este Tribunal Constitucional, no existen derechos ilimitados».¹⁷¹

Por todo lo dicho, podemos concluir que nuestra jurisprudencia, en líneas generales admite tácitamente, o en términos hipotéticos a su decir, que la información de relevancia económica puede estar cobijada por el derecho a la intimidad, pero que no obstante, dicha protección no se extiende cuando hay un interés público de por medio, como lo es el deber de contribuir, y que en tal caso, la injerencia que se produzca en el derecho a la intimidad a través del deber de información será conforme a derecho, en tanto no se haga de manera arbitraria o ilegal. Además, debe matizarse que aunque esto último pudiera resultar reiterativo (porque toda injerencia arbitraria devendría también en ilegal), no es correcto pensar que toda injerencia en el derecho a la intimidad que no sea arbitraria sea también legal, en el sentido de que además de no ser arbitraria, es necesario el requisito de la habilitación legal por parte de quién exija la información.¹⁷²

familiar respectivamente.

¹⁷⁰ Precisamente en este sentido se pronunció la el Tribunal Constitucional en su sentencia 110/84, en la cual, por un lado, admite que los datos económicos forman o pueden formar parte de la intimidad de los individuos, y por otra, que aún siendo así, ese derecho puede verse limitado cuando existan razones de interés público que lo justifiquen, haciendo una clara referencia al deber de contribuir.

¹⁷¹ STC 110/84 fundamento jurídico 4.º y 5.º. Debe aclararse sin embargo, que el derecho a la intimidad en los términos planteados no ha sido de recibo por parte del Tribunal Constitucional en lo referente a personas jurídicas y ha dicho en el Auto de 17 de abril de 1986 (recurso de amparo núm.139/1985) que: «el derecho a la intimidad que reconoce el art.18.1 de la C. E. por su propio contenido y naturaleza, se refiere a la vida privada de las personas individuales, en la que nadie puede inmiscuirse sin estar debidamente autorizado, y sin que en principio las personas jurídicas, como las Sociedades mercantiles, puedan ser titulares del mismo, ya que la reserva acerca de las actividades de estas Entidades quedará, en su caso, protegida por la correspondiente regulación legal, al margen de la intimidad personal y subjetiva constitucionalmente decretada».

¹⁷² En este sentido coincidimos con LUCAS DURÁN al decir: «Nótese sin embargo, que no existe reiteración alguna entre tales términos, ya que ilegales tan sólo hace mención a que no están previstas por la ley —o que son contrarias a lo establecido por ley—, en cuyo caso no bastaría más que eso para considerarse una injerencia indebida. Sin embargo, el término arbitrarias añade un plus al significado de injerencia, cual es que aun estando ésta prevista por una ley —con lo que sería legal—, si se aprecia que el legislador deja en manos de la arbitrariedad la posibilidad de intromisión en la vida privada, tal injerencia será, igualmente, reputada indebida. Se añade, pues, una garantía adicional (garantía material) a la protección de la intimidad

Pero en última instancia, y a raíz de lo dicho por la STC 110/84, parece ser que esta vez, como en tantas otras, el Tribunal Constitucional se ha preocupado más por señalar los límites que impone el deber de contribuir al derecho a la intimidad antes que lo contrario, cosa que en todo caso, nos parece una óptica incorrecta, debido al rango constitucional que ostenta el derecho a la intimidad.¹⁷³

4.2.2. Trascendencia tributaria

A pesar de que el concepto de "trascendencia tributaria" se presenta en el art. 111 LGT respecto de el deber de información de terceros, hemos dicho que dicha forma de colaboración no se distingue en su fundamento del deber enunciado en el artículo 35 LGT, excepto sobre a quién se refiere la información, por lo cual debe entenderse que la característica de la trascendencia tributaria es aplicable igualmente al deber señalado por en el artículo 35 LGT, que además en términos muy similares (aunque inclusive con mayor ambigüedad que el 111) exige que la información simplemente tenga relación con el hecho imponible (ya que no toda información que tenga relación con el hecho imponible tiene necesariamente "trascendencia tributaria"). Es indudable que resultaría absurdo pensar que por tratarse directamente del sujeto pasivo, eso permita que se le exija información que no tenga la citada característica.¹⁷⁴

Dicho lo anterior, es claro que la determinación de lo que se considera trascendente a efectos tributarios, puede presentar un problema desde el punto de vista de la seguridad jurídica, razón por la cual **LÓPEZ MARTÍNEZ** comenta que la jurisprudencia vertida al respecto «sin necesidad de más precisiones [...] acuña un concepto extraordinariamente vago e impreciso de trascendencia tributaria».¹⁷⁵

Efectivamente, teniendo la trascendencia tributaria un «enunciado que reúne todas las ventajas de su generalidad, y adolece de los defectos propios de su vaguedad»¹⁷⁶, diremos que la expresión de «toda clase de datos, informes o antecedentes» del artículo 111 LGT con relación a terceros, y en el caso del sujeto pasivo que además se añaden los «justificantes» (artículo 35.2 LGT) y «cuantas declaraciones y comunicaciones» (artículo 35.1 LGT), deja la sensación de que la libertad dada a la Administración en este sentido es tan amplia que «resulta difícil imaginar un dato, informe o antecedente, extraído de relaciones económicas,

personal que de hecho constituye la mera exigencia de una ley para permitir la injerencia (garantía formal).» **LUCAS DURÁN** (1997), pp. 128 y 129

¹⁷³ Mencionan **CHECA GONZÁLEZ Y MERINO JARA**: «En lo que parece haber acuerdo es en que en esta Sentencia el Tribunal Constitucional no ha ponderado adecuadamente los intereses en conflicto, toda vez que no ha valorado suficientemente que en el proceso de armonización entre el interés privado tutelado por el derecho a la intimidad y el interés ínsito en las potestades de la Administración, no cabe desconocer que la protección que la Constitución otorga a la intimidad es cualitativamente mayor que la otorgada a las potestades administrativas.», p. 744. En esta línea ver también **MEILÁN GIL** (1987), p. 243 y **SANTAMARÍA** (1985) pp. 164 y 171

¹⁷⁴ En este sentido ver **PALAO TABOADA** (1987), p. 138.

¹⁷⁵ **LÓPEZ MARTÍNEZ** (1992), páginas 56 y 57

¹⁷⁶ **ARSUAGA NAVASQUÉS** (1992), p. 54

profesionales o financieras que no participe del sentido atribuido al concepto de trascendencia tributaria.»¹⁷⁷

Es obvio que el concepto de trascendencia tributaria no da pistas de qué tan trascendente tiene que ser esa información para la aplicación de los tributos, por lo cual la existencia de esta cualidad en un dato o información particular, habrá que buscarla principalmente de manera casuística. Y aunque esta circunstancia pudiera pensarse como atentatoria de la seguridad jurídica, lo cierto del caso es que tampoco una Ley es el vehículo idóneo para brindar definiciones, sino que en este caso, como en muchos otros, se estará a lo resuelto por los tribunales en esta materia, de acuerdo con su labor interpretativa y aplicadora del Derecho.¹⁷⁸

En este sentido, y a pesar de que la indeterminación del concepto de trascendencia tributaria ha dado pie a interpretaciones judiciales demasiado amplias, coincidimos con PÉREZ ROYO en que «sin embargo, en este particular la Ley General Tributaria, en su vocación de permanencia, no dice más de lo que puede y debe decir; la «trascendencia tributaria» de los datos, en efecto, es una cualidad que depende del momento histórico en que se aplican las normas tributarias: hechos que antes podía ser útiles para averiguar el grado de cumplimiento del deber de contribuir en tanto que representativos de un cierto grado de riqueza [...], en la actualidad [...] no la tienen.»¹⁷⁹ Cosa distinta es que los tribunales a la hora de interpretar el concepto, cometan excesos en la calificación de una información en particular como de trascendencia tributaria.¹⁸⁰

Pues bien, en un afán definitorio, aunque en realidad poco clarificador, la Audiencia Nacional, en sentencia de 8 marzo 1994 ha dicho que «conviene recordar que el artículo 111 LGT establece, con carácter general, un límite objetivo al deber de facilitar la información requerida. Este límite consiste en que en todo caso, los datos solicitados deben tener "trascendencia tributaria". Lo que es lógico, habida cuenta de que el requerimiento de información se encuadra en la función inspectora y comprobadora de la Administración, ejercitable única y exclusivamente respecto del ámbito tributario, por lo que no sería admisible su ejercicio con fines distintos. El concepto de "trascendencia tributaria" ya fue precisado por esta Sección (Sentencia de 16 de mayo 1990), considerando como tal la cualidad de aquellos hechos o actos que pueden ser útiles a la Administración para, con respeto a los derechos fundamentales, y de acuerdo con la Ley, averiguar si ciertas personas cumplen o no con la obligación establecida en el artículo 31.1 de la Constitución de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica, y poder, en caso contrario, obrar en consecuencia. A tenor de lo dispuesto en el artículo 140, d) LGT, esta utilidad directa se consigue cuando la información solicitada se refiere a

¹⁷⁷ LÓPEZ MARTÍNEZ (1992), p. 56

¹⁷⁸ HERRERA MOLINA ha ofrecido la siguiente definición de trascendencia tributaria: «Esta puede definirse como la cualidad de los datos necesarios para una inspección o para el procedimiento de apremio, que reflejen de modo actual la existencia de obligaciones o deberes tributarios, o de bienes o derechos susceptibles de embargo». HERRERA MOLINA (1993), p. 108.

¹⁷⁹ PÉREZ ROYO (1996), p. 376

¹⁸⁰ Sobre supuestos en los cuales se evalúa la relevancia tributaria de tipos particulares de información por parte de los órganos jurisdiccionales, ver los comentarios de HERRERA MOLINA en materia de incrementos de patrimonio (STS de 14 de junio de 1988); facturas médicas (STS de 2 de julio de 1991); beneficiarios de pólizas de seguro de capital diferido (Auto de la Audiencia Nacional de 23 de junio de 1989); titulares de tarjetas de crédito "oro" (SAN de 16 de mayo de 1990); cesiones de crédito (RTEAC de 20 de diciembre de 1989); relación de talleres de reparación de automóviles (RTEAC de 28 de febrero de 1990), en HERRERA MOLINA (1993), pp. 112-116.

hechos imponible, es decir, a actividades, titularidades, actos y hechos a los que la Ley anuda el gravamen. La utilidad indirecta se produce cuando el requerimiento afecta sólo a datos colaterales que pueden servir de indicio a la Administración para averiguar después hechos imponible presuntamente no declarados o, sencillamente, para guiar después la labor inspectora».¹⁸¹

Pero en ambos casos, al hablar de "*tributo*" y "*hecho imponible*" en el artículo 35 LGT y trascendencia *tributaria* en el artículo 111 LGT, por lo menos cabe reconocer un alcance delimitador de tales expresiones en el sentido de la necesaria referencia a las categorías tributarias enunciadas por el artículo 26 LGT. Por otro lado, esta limitación objetiva que representa la trascendencia tributaria, debe referirse a unos datos o información concreta o actual, no siendo de recibo la solicitud de información con una simple relevancia tributaria genérica o potencial, es decir, «tiene que referirse a hechos que pongan de relieve obligaciones y deberes tributarios ya nacidos y que no hayan prescrito».¹⁸²

Por último, diremos que para el requerimiento de información «es indispensable que pueda razonablemente pensarse en la existencia de una obligación tributaria» y que el sujeto requerido tenga posesión de los datos solicitados «bien porque tiene la obligación legal de conservarlos (deber de contabilización o registro, de conservación de facturas, etc.) bien porque tal posesión consta de hecho a la Administración.»¹⁸³

4.2.3. Proporcionalidad

El principio de proporcionalidad resulta aplicable como norma general para todo el desarrollo de las labores administrativas, y en especial, en la ejecución de la potestad de información por parte de la Administración con respecto a los administrados, principalmente porque ésta supone no sólo la imposición de prestaciones personales, sino porque además, concomitantemente, resultan en una restricción de la esfera de la libertad de los individuos, independientemente de que tal actividad se desarrolle en aras del bien común.

Este principio general de Derecho no reclama otra cosa, más que la adecuación del medio al fin, o lo que es lo mismo, siguiendo la antigua fórmula, el fin no justifica los medios, y ha sido reconocido expresamente por la Ley de Derechos y Garantías del Contribuyente, precisamente haciendo alusión de su aplicabilidad en el cumplimiento de lo que incorrectamente, al igual que en el caso de la LGT, ha denominado «obligaciones formales».¹⁸⁴

¹⁸¹ SAN de 8 marzo 1994 (JT 1994, 205), fundamento jurídico 7.º

¹⁸² **HERRERA MOLINA**, p. 110. También, el auto de la Audiencia Nacional de 26 de junio de 1989 señala en su fundamento jurídico cuarto que «[...] hay que decir que la función investigadora de la Administración de la Hacienda Pública, puede y debe, en principio, dirigirse a aquellos hechos que tienen trascendencia tributaria, es decir, en general, sobre aquellos acontecimientos o circunstancias que determinan el nacimiento del hecho imponible, pues es a partir de ese momento, en cualquier impuesto de que se trate, cuando el hecho tiene esa trascendencia tributaria, y de él derivará exenciones, deducciones, hechos liquidables, cuota, [...]».

¹⁸³ **PALAO TABOADA** (1987), pp. 139 y 140.

¹⁸⁴ El texto del citado artículo dispone: «Artículo 2.º Principios generales en particular. 2. La aplicación del sistema tributario

En esta dirección ha apuntado la jurisprudencia constitucional, que ha dicho que el principio de proporcionalidad, no sólo «exige una relación ponderada de los medios empleados con el fin perseguido», sino que es un «principio inherente al valor justicia y muy cercano al de igualdad» que «se opone frontalmente a la arbitrariedad en el ejercicio de los poderes público, cuya interdicción proclama el art. 9 de nuestra Constitución».¹⁸⁵

Según **PALAO TABOADA**, se «deduce de este principio que la imposición por la Administración de un deber general de comunicación de datos sólo será legítima cuando ello sea realmente necesario para una imposición justa y, en consecuencia, el provecho que de su cumplimiento obtiene la Administración compense claramente la carga que se impone a los particulares. En ningún caso se justificaría su establecimiento por razones de mera comodidad administrativa o menos aún por un simple prurito de omniscencia fiscal sin relación directa y efectiva con la aplicación de las leyes en vigor».¹⁸⁶

En relación a la potestad de información sobre terceros, **HERRERA MOLINA** ha dicho que si bien las potestades inquisitivas de la Administración indirectamente conducen a un aumento en la recaudación, por el aumento y veracidad que se produce en las declaraciones tributarias, éste fenómeno «no justifica la exigencia masiva de *todo tipo de datos* con trascendencia tributaria, pues no existiría proporcionalidad entre el fin perseguido — aumento de la recaudación— y los medios empleados.», lo cual resulta igualmente aplicable al deber de información del sujeto pasivo.¹⁸⁷

Por último, diremos que puede considerarse una consecuencia del principio de proporcionalidad, el hecho de que el Tribunal Supremo, en sentencia de 22 de enero de 1993, haya anulado el artículo 40.2, f) del RGIT, que faculta a la Inspección de los Tributos «Para requerir al interesado la traducción de cualesquiera documentos con trascendencia probatoria a efectos tributarios redactados en una lengua no española.», pues consideró que tal actividad «no puede sumirse, por sus especiales características en el conjunto de obligaciones de hacer que impone al sujeto pasivo el art. 35.2 LGT.», y ello porque resulta comprensible que dicha imposición constituye, un peso excesivo a espaldas de los contribuyentes, que no se haya proporcionado con el fin que se persigue.

se basará en los principios de generalidad, *proporcionalidad*, eficacia y limitación de costes indirectos *derivados del cumplimiento de obligaciones formales*. Asimismo, asegurará el respeto de los derechos y garantías del contribuyente establecidos en la presente Ley.»

¹⁸⁵ STC 50/1995 de 23 de febrero, fundamento jurídico 7.º, sobre el derecho a la intimidad y la inviolabilidad del domicilio en relación con actuaciones de la Inspección Tributaria. En esta misma sentencia, el Tribunal Constitucional se sirve de la doctrina del TEDH para dotar de contenido los derechos referenciados y mencionando el carácter vinculante de la misma de acuerdo con el texto del artículo 10.2 CE. El mismo Tribunal, en su sentencia 62/1982 de 15 de octubre, fundamento jurídico quinto, reconoce el principio de proporcionalidad como principio general de Derecho diciendo que: «[...] para determinar si las medidas aplicadas eran necesarias para el fin perseguido, hemos de examinar si se han ajustado o si han infringido el principio de proporcionalidad. La Sala no ignora la dificultad de aplicar en un caso concreto un principio general del Derecho que, dada su formulación como concepto jurídico indeterminado, permite un margen de apreciación.»

¹⁸⁶ **PALAO TABOADA** (1987), p. 133

¹⁸⁷ En este sentido ver **HERRERA MOLINA** (1993), p. 72. También **CHECA GONZÁLEZ** y **MERINO JARA** (1988), p. 736 y 737.

4.2.4. Arbitrariedad

El artículo 9.3 CE señala que la Constitución garantiza «la interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos» como uno más de los principios generales de Derecho que el mismo artículo señala. Por otro lado, la interdicción de la arbitrariedad figura como uno de las garantías más frecuentemente reconocidas por los instrumentos internacionales, como la Declaración Universal de los Derechos Humanos, el Convenio para la Protección de los Derechos Humanos y de las Libertades Fundamentales o el Pacto Internacional de los Derechos Civiles y Políticos.

Su importancia radica en la generalidad de supuestos a la que resulta aplicable, sin necesidad de referirla a un ámbito determinado, y simplemente contraria a una forma de actuar que se base únicamente en la voluntad o el capricho de los poderes públicos, y que no obedezca a los principios que inspiran el ordenamiento jurídico y/o las exigencias dictadas por las leyes.

En el ámbito del deber de información tributaria, toda vez que un requerimiento de información no se ajuste a las prescripciones de la ley en la materia, o sea, en estricto cumplimiento de las potestades que la Administración tiene atribuidas en materia de Inspección, dicha acción será tenida por arbitraria, y por ende, contraria a derecho.

Habida cuenta de que en la labor inspectora, las potestades de la Administración contienen *cierta dosis* de discrecionalidad (de eliminación ni posible ni conveniente en tanto se desarrollen de manera responsable), basadas en lo dispuesto por el artículo 140 LGT, la interdicción de la arbitrariedad no sólo se revelaría contra una determinada actuación fuera de lo dispuesto por la ley, sino que aún resultando cobijada legalmente, fuera contraria a la razón o la lógica para el cumplimiento del fin perseguido.

En otras palabras, lo que resulta ilícito no es la injerencia por sí misma, ya que dicha injerencia es precisamente el contenido de la potestad de información, sino que ésta sea calificable de arbitraria, ya sea por falta de cobertura legal, o porque falte una lógica o razonabilidad en la manera que se ejerza. Así, por ejemplo, la ilegalidad se reputaría cuando la Administración, aun teniendo la potestad enunciada por el artículo 140 LGT, viole el núcleo central del derecho a la intimidad (lo cual no significa que se identifique con éste). De igual forma, carecería de lógica o razón, cuando un requerimiento verse sobre una información que carezca de trascendencia tributaria.

Vemos pues, como el aspecto de generalidad se cierce sobre el concepto de arbitrariedad, que puede presentarse en una variedad de conductas asociables con otros límites al deber de información sobre sí mismo, sin llegar a identificarse nunca con ellos.¹⁸⁸

¹⁸⁸ En torno al derecho a la intimidad, **LUCAS DURAN** ha manifestado que «las injerencias en la vida privada, para reputarse ilegítimas, deben cumplir la condición de ser ilegales y a su vez arbitrarias. Es por ello por lo que, lógicamente, la condición de legitimidad de las injerencias en la vida privada deben cumplir dos requisitos que hemos dado en denominar requisito formal (dichas injerencias deben ser legales y acaso ser acordadas por algún órgano estatal específico) y requisito material (las mismas no deben ser arbitrarias).» **LUCAS DURAN** (1997), p. 157 Y 158. Aunque como se ha visto, la legalidad es condición necesaria pero no suficiente para que la injerencia no sea arbitraria, pero la arbitrariedad convertiría en ilegal cualquier acto, no por falta de cobertura de la injerencia en sí misma, sino por violación de otros principios legales.

4.2.5. Limitación de costes indirectos

El cúmulo de deberes impuestos a los administrados a través de toda la legislación tributaria supone incurrir, además del pago de los tributos propiamente, en una serie de gastos adicionales de difícil o imposible restitución. Así por ejemplo, cuando medie un requerimiento de información al sujeto pasivo, el costo de la elaboración de los informes en materiales y horas de trabajo, llamadas telefónicas, costos de entrega o envío, etc., deberán ser asumidos íntegramente por el sujeto obligado a su cumplimiento.

Un avance en esta dirección se puede vislumbrar en el artículo 2.2 de la Ley 1/1998 que señala la aplicación del sistema tributario basado en «el principio de la limitación de costes indirectos derivados del cumplimiento de obligaciones formales», en parte, como respuesta a algo que ya la doctrina había venido denunciando desde hace tiempo. En este sentido, **PALAO TABOADA** ha dicho que «El cumplimiento de estos deberes puede ser bastante más gravoso, en horas de trabajo o en coste administrativo, para el particular obligado que el de autoliquidar sus impuestos.»¹⁸⁹

La virtualidad de esta norma todavía está por verse, sin embargo, dada la apertura del concepto, que se define por exclusión, es decir, todo gasto que no sea directo en cumplimiento de los deberes tributarios, resulta difícil establecer a priori cuando nos encontraremos ante un acto que viole el principio enunciado y cual sea la vía para defenderse de él. No obstante, puede servir como ejemplo lo dicho en el apartado referente al principio de proporcionalidad sobre la STS de 22 de enero de 1993, que anula el artículo 40.2 f) RGIT, ya que la exigencia en él contemplada, contraría no sólo el principio de proporcionalidad, sino también el principio de limitación de costos indirectos.

Por otro parte, el principio enunciado se refiere a la limitación de costos, lo cual, tácitamente supone que los gastos en que incurra el administrado correrán por su cuenta, y por ende su contenido no se haya referido a la propia actividad del administrado sujeto al cumplimiento de deberes tributarios, sino a la Administración, en el sentido de tratar de hacer lo menos gravoso posible los deberes que en ejecución de las potestades que tiene atribuidas exija a los administrados.

En conclusión, a pesar de las buenas intenciones del legislador a la hora de plasmar este principio en la Ley de Derechos y Garantías del Contribuyente, nos encontramos ante un enunciado que no prevé ninguna sanción a la Administración cuando lo incumpla, que no existe una vía específica para su reclamo, y que los gastos incurridos, incluso siendo excesivos, serán de difícil o imposible restitución.

4.2.6. Principio de reserva de ley y el deber de información

Al hablar de la naturaleza jurídica del deber de información, lo habíamos considerado como una prestación personal de carácter público, lo que en vista de lo estipulado por la Constitución en su artículo 31.3, presupone que este tipo de prestaciones sólo podrán establecerse con arreglo a la Ley.

¹⁸⁹ **PALAO TABOADA** (1987), p. 132

No es el momento de revivir la vieja polémica con respecto a que debe entenderse por ese "con arreglo a la Ley", y sólo dejaremos constancia de que en la actualidad la mayoría de la doctrina, así como el Tribunal Constitucional, han entendido que esta reserva de ley no es de carácter absoluto, sino relativo, con tal de que exista una habilitación legal suficiente que permita delinear los contornos, de manera más o menos precisa, por los cuales ha de discurrir la especificación de tales prestaciones.

Por otro lado, la necesidad del respeto al principio de reserva de ley sobre el deber de información ha tenido como antecedente directo el artículo 27 de la Ley de Procedimiento Administrativo, en cuanto ley supletoria, que mencionaba que el deber de colaboración debía realizarse «... sólo en la forma y en los casos previstos en la ley y por disposiciones dictadas en virtud de las mismas», y que bajo la actual redacción del artículo 39.1 de la Ley 30/1992 señala bajo el título "colaboración de los ciudadanos" que «Los ciudadanos están obligados a facilitar a la Administración informes, inspecciones y otros actos de investigación sólo en los casos previstos por la Ley».

Sin embargo, nos topamos con un artículo 35 LGT que está redactado de forma tan amplia, genérica y ambigua, que difícilmente se pueden adivinar no sólo el contenido o la forma, sino la extensión que el deber de información adquiere, olvidando por el momento su ya citada errónea consideración como "obligaciones" e incluso "accesorias".

Valga lo dicho por **FERREIRO LAPATZA** con referencia al deber de información de terceros, cuando critica que la amplitud de la formulación sobre este deber choca en modo claro con el principio de legalidad, «Sin que quepa aducir que los deberes impuestos «en particular» a determinadas personas [...] por el propio 111 de la L.G.T., puedan justificar, al precisarlas para estos casos, una fórmula general que sólo reconoce como límites (art.111, núms. 3, 4 y 5) el secreto de la correspondencia, el del protocolo notarial o en cierto casos, el honor, la intimidad personal y familiar y el secreto profesional, atribuyendo por lo demás, pura y simplemente, a la libre voluntad de la Administración expresada a través de reglamentos, y con arreglo a éstos, de sus órganos, la fijación de los deberes concretos que forzosamente ha de cumplir cada ciudadano».¹⁹⁰ Lo cual es tanto más cierto en el caso del deber de información del sujeto pasivo, en el que como sabemos, ni siquiera encuentra los límites relativos a los diferentes tipos de secreto aplicables a la información de terceros.

En este sentido **MARTÍN QUERALT**, refiriéndose a las potestades inspectoras que se derivan del RGIT, insiste en la «necesaria exigencia de cautela y proporcionalidad en el desarrollo de este tipo de actuaciones, y resulta preocupante, a este respecto, la flexibilidad que se introduce en el propio Reglamento y en su normativa de desarrollo».¹⁹¹

¹⁹⁰ **FERREIRO LAPATZA** (1996), p. 492. En igual sentido: «[...] la existencia de un sistema tributario justo, como el que predica el artículo 31.1, descansa, por un lado, en las prestaciones patrimoniales que en forma de tributos deben los ciudadanos efectuar en la medida en que dispongan las leyes presididas por una idea de equidad fiscal, y, por otro lado, en las prestaciones personales que en su forma de deberes de colaboración con la Administración en su labor de recaudación de tributos, el ordenamiento ha de prever se lleven a cabo por los sujetos deudores, y otros sujetos distintos de éstos cuando por determinadas circunstancias el concurso de su ayuda sea necesario. Ambas prestaciones, personales y patrimoniales, cuyo fundamento se encuentra en el artículo 31.1, son aquellos que el artículo 31.3 exige sean establecidos con arreglo a la ley.» **ALONSO GONZÁLEZ** (1990), p. 488. También **LÓPEZ MARTÍNEZ** (1992), p. 216 y 217

¹⁹¹ **MARTÍN QUERALT; LOZANO SERRANO; CASADO OLLERO; TEJERIZO LÓPEZ** (1999) p. 419. Como ejemplo de esta exagerada flexibilidad, se agrega: «Frente al art. 141 LGT, que permite a los Inspectores la entrada en fincas de los particulares «para ejercer las funciones prevenidas en el art. 109 de esta ley» (comprobación e investigación), el art. 39 RGIT generaliza esta potestad al suprimir esta finalidad específica, permitiéndola también para la obtención de información [...].»

En fin, que tratándose de prestaciones personales de carácter público, no nos podemos contentar con una mera «habilitación legal» de carácter general como la contenida en el artículo 35 LGT, ya que el principio de reserva de ley se violaría, no sólo por la ausencia de una norma de rango legal que establezca este deber, sino también cuando la norma se limite a una simple enunciación, que olvide la determinación de los elementos esenciales que lo constituyen, y por tanto, obligue (como es el caso del artículo 35 LGT) a integrar esa ausencia de contenido, mediante normas de rango inferior a la ley, o peor aun, por medio de la discrecionalidad de la Administración. Por todo lo anterior, nos resulta claro la necesidad de que se realice un esfuerzo legal sistemático por enumerar los supuestos más comunes de deberes de colaboración, así como el señalamiento de su contenido, forma y extensión.

4 3. RÉGIMEN DE INFRACCIONES Y SANCIONES

En términos generales, recordaremos que la Ley General Tributaria distingue dos grandes grupos de infracciones, a saber, simples y graves (sin perjuicio del especial régimen existente para las infracciones en materia de contrabando). De esta forma, a las primeras se asocian ilícitos de tipo formal, es decir, que no tengan como consecuencia directa un perjuicio patrimonial para la Hacienda pública, mientras que a las segundas es ésta la característica que las denota.¹⁹²

En el caso del deber de información del sujeto pasivo, nos encontramos obviamente en el primer grupo, y su infracción se ubica dentro del genérico apartado primero del artículo 78 LGT, el cual dispone en lo que nos interesa:

«Constituye infracción simple el incumplimiento de obligaciones o deberes tributarios exigidos a cualquier persona, sea o no sujeto pasivo, por razón de la gestión de tributos, cuando no constituyan infracciones graves y no operen como elemento de graduación de la sanción.»¹⁹³

En primer lugar, resulta llamativo la especificación de lo que se considera infracción simple, precisamente porque no dice en que consiste, sino que se limita a decir que será infracción simple lo que no sea infracción grave, pero sea infracción. Acertadamente **FERREIRO LAPATZA** ha señalado que «En efecto, el artículo 78 L.G.T. define la simple infracción con una simple

Más excesivo resulta aún el ap. 6.3.º de la OM de 26 de mayo de 1986, de desarrollo del RGIT, que permite dicha entrada a los Agentes Tributarios cuando la LGT sólo admite a los Inspectores [...].» **MARTÍN QUERALT; LOZANO SERRANO; CASADO OLLERO; TEJERIZO LÓPEZ** (1999), p. 419

¹⁹² **ZORNOZA PÉREZ** comenta que en el caso de los “ilícitos formales”, «ha de entenderse que su campo de aplicación es el de la mera vulneración de obligaciones y deberes tributarios de carácter formal, que no origina perjuicio económico ni están relacionados con su preparación mediante las operaciones descritas como infracción grave.» **ZORNOZA PÉREZ** (1992), p. 254

¹⁹³ La anterior redacción de este artículo era al menos más clara en el sentido de la inclusión del deber de información del sujeto pasivo sobre sí mismo como infracción simple. En este sentido, el artículo 78 disponía: «Constituyen infracciones simples: b) El incumplimiento de las obligaciones de índole contable y registral y el no proporcionar los datos, informes, antecedentes y justificantes previstos en el apartado 2 del artículo 35 de esta Ley.»

tautología: excluidas las infracciones graves es infracción todo lo que es infracción o, lo que es lo mismo, todo incumplimiento de obligaciones y deberes tributarios.»¹⁹⁴

También resulta preocupante la excesiva apertura de un texto que raya en la ambigüedad, ya que hablar de “incumplimiento de obligaciones o deberes exigidos a cualquier persona”, considerando no sólo lo asistemático, sino además el confuso e incorrecto tratamiento de los deberes y obligaciones tributarias, se da pie para ser utilizado como un “cajón de sastre”, e incluir en él una serie de conductas, sin la adecuadas garantías que deben siempre mantenerse en una manifestación del *ius puniendi* del Estado, por sólo mencionar la tipicidad.¹⁹⁵

Efectivamente, no existe un catálogo de cuales son los deberes ni las obligaciones de los obligados tributarios, ni tampoco los criterios por las cuales han de regularse, ya sea en la LGT o en el resto de normas tributarias, y dado que la comisión de infracciones acarrea sanciones, se desvirtúa el principio de tipicidad que debe imperar en la materia, y por ende el de la seguridad jurídica.¹⁹⁶ Y esto porque en materia de infracciones y sanciones tributarias, como ha dejado establecido claramente la doctrina, no existe ninguna diferencia substancial o de fondo con los delitos tributarios¹⁹⁷, que justifique, en nuestra opinión, la imprecisión con la cual la LGT aborda el tema en cuestión.

Por otro lado, la infracción simple que constituye el incumplimiento del deber de información, es una infracción de las que la doctrina ha llamado “calificadas”¹⁹⁸, en atención a su consideración como criterio de graduación (entiéndase agravación) de sanciones, según lo dispuesto en el artículo 82.1. LGT, al decir que las sanciones tributarias se graduarán atendiendo en cada caso concreto a:

«b. La resistencia, negativa u obstrucción a la acción investigadora de la Administración Tributaria.

¹⁹⁴ FERREIRO LAPATZA (1996), p. 456

¹⁹⁵ Según FERREIRO LAPATZA: «El texto de este artículo parece difícilmente conciliable con los principios de legalidad y tipicidad recogidos [...] en la Constitución. El principio de legalidad resulta gravemente conculcado cuando se califica como infracción toda conducta contraria no sólo a las leyes, sino también a los reglamentos, a las simples normas de organización y funcionamiento interno de la Administración o incluso a cualquier orden singularizada. Y, sin embargo, así parece desprenderse del concepto transcrito en que así se califica el incumplimiento de cualquier deber u obligación exigidos a cualquier persona «por razón de la gestión del los tributos» [...].» FERREIRO LAPATZA (1996), p. 455

¹⁹⁶ «Lo primero que llama la atención de esta «definición» es su falta de precisión, que plantea la cuestión de su difícil conciliación con el principio de tipicidad o regla del «injusto típico» [...] Efectivamente, si se observa la redacción del artículo 78.1. LGT, se advierte que se trata de una cláusula general, «abierta», en la que no se contienen las determinaciones específicas de los diferentes supuestos de infracción agrupados bajo la denominación de «simples».» PÉREZ ROYO (1986), p. 344. En el mismo sentido FERREIRO LAPATZA (1996), p. 455

¹⁹⁷ Menciona SÁINZ DE BUJANDA: «[...] las infracciones no criminalizadas no son, en el mundo del Derecho, nada sustancialmente distinto a las infracciones tipificadas como delitos o faltas. En ambos núcleos de infracciones concurren idénticos rasgos definidores y son también las mismas razones que pueden invocarse como fundamento de su existencia. Efectivamente, toda acción u omisión tipificada como «infracción» —criminal o no— consiste en una trasgresión del orden jurídico —en nuestro caso, del ordenamiento tributario—» Y que “[...] la distinción entre infracciones tributarias tipificadas como delitos o infracciones tributarias no criminalizadas no tiene como punto de apoyo la diferente naturaleza «lógico-jurídico» de unas y otras, sino otro tipo de razones —valorativas o de eficacia aplicativa—» SÁINZ DE BUJANDA (1985), pp. 612 a 614.

¹⁹⁸ En este sentido, PÉREZ ROYO (1986), pp. 346 y 347.

- e. La falta de cumplimiento espontáneo o el retraso en el cumplimiento de las obligaciones o deberes formales o de colaboración.
- f. La trascendencia para la eficacia de la gestión tributaria de datos, informes o antecedentes no facilitados y, en general, del incumplimiento de las obligaciones formales, de las de índole contable o registral y de colaboración o información a la Administración tributaria.»

Y es que el incumplimiento del deber de información del sujeto pasivo, sea por la razón que sea, necesariamente caerá dentro de una de estas tres categorías, ya que como hemos dicho hasta la saciedad, el deber de información es simplemente una de las tantas modalidades del deber de colaboración, y por otro lado, también consiste según la errónea calificación brindada por la LGT, como una obligación formal, por lo cual se cae en el «absurdo de que una misma conducta sirva para incurrir en infracción simple y para graduar la sanción correspondiente a esa misma infracción».¹⁹⁹

Con respecto a la sanción específica por incumplimiento al deber de información, el artículo 83.1. LGT señala que cada infracción simple será sancionada con multa de 1.000 a 150.000 cuando no se trate de los supuestos enunciados por los artículos 111 y 112 LGT²⁰⁰, pero eleva el monto de la multa de 25.000 a 1.000.000 en el artículo 83.3.f., cuando la infracción consista en «La falta de aportación de pruebas y documentos contables requeridos por la Administración o la negativa a su exhibición».²⁰¹ Lo anterior resulta reprochable, puesto que en el artículo 82.1.b) se castiga la «La resistencia, negativa u obstrucción a la acción investigadora de la Administración Tributaria» como criterio de agravación, por lo que una misma conducta puede considerarse como infracción autónoma y criterio de graduación.²⁰²

¹⁹⁹ **ZORNOZA PÉREZ** (1992), p. 284. Aunque como explican **PÉREZ ROYO** y **AGUALLO AVILÉS**: «en los casos en que concurren una infracción grave y otra simple, pero la conducta que da lugar a esta última tiene la consideración de agravante (por ejemplo, la resistencia a la actuación de la Administración en el procedimiento de inspección en el que se ha descubierto la infracción grave), lo procedente será tomar en consideración sólo la infracción grave (con su específica circunstancia de agravación) y dejar de lado la infracción simple». **PÉREZ ROYO** y **AGUALLO AVILÉS**, (1996), p. 238

²⁰⁰ Adicionalmente, el citado artículo, en el párrafo segundo del apartado segundo dispone: «Si, como consecuencia de la resistencia del sujeto infractor o del incumplimiento de sus obligaciones contables y formales, la Administración tributaria no pudiera conocer la información solicitada ni el número de datos que ésta debiera comprender, la infracción simple inicialmente cometida se sancionará con multa que no podrá exceder del 5 por 100 del volumen de operaciones del sujeto infractor en el año natural anterior al momento en que se produjo la infracción, sin que, en ningún caso, la multa pueda ser inferior a 150.000 pesetas. El límite máximo será de 8.000.000 de pesetas si los años naturales anteriores no se hubiesen realizado operaciones, o el año natural anterior fuese el de inicio de la actividad o si el ciclo de producción fuese manifiestamente irregular. Cuando los datos no se refieran a una actividad empresarial o profesional del sujeto infractor, este límite máximo será de 500.000 pesetas.»

²⁰¹ Sobre esto último, **FERREIRO LAPATZA** ha que este artículo «[...] permite castigar como simple infracción cualquier desobediencia a los requerimientos de la Administración. Y que, en última instancia, desconoce el derecho reconocido por la Constitución «a no declarar contra sí mismos» y «a no confesarse culpables» (cfr. art. 24.2).» **FERREIRO LAPATZA** (1996), p. 456

²⁰² Y eso en el caso de que esa falta de aportación de pruebas o la negativa a su exhibición, no sea, además, conceptuada dentro de otros dos posibles criterios de agravación más. Nos referimos al apartado e) del artículo 82 LGT que señala «La falta de cumplimiento espontáneo o el retraso en el cumplimiento de las obligaciones o deberes formales o de colaboración» y al apartado f) del mismo artículo, que dispone «La trascendencia para la eficacia de la gestión tributaria de los datos, informes o antecedentes no facilitados y, en general, del incumplimiento de las obligaciones formales, de las de índole contable o registral y de colaboración o información a la Administración tributaria». Este problema lo pone de manifiesto **ALONSO GONZÁLEZ** al señalar «la contradicción en que incurre la LGT al conceptuar la obstrucción a la labor inspectora, por un lado, como infracción autónoma en el supuesto del artículo 83.3.F) [...], y, por otro, como integradora de otro supuesto adicional de agravación forzada como el la presunción de mala fe» **ALONSO GONZÁLEZ** (1993), p. 235

Por otro lado, la infracción podrá ser sancionada con multa entre 50.000 a 1.000.000 de pesetas por «La resistencia, excusa o negativa a la actuación de la inspección o recaudación de los tributos relativa al examen de documentos, libros, ficheros, facturas, justificantes y asientos de contabilidad principal o auxiliar, programas, sistemas operativos y de control y de cualquier otro antecedente o información de los que se deriven los datos a presentar o a aportar, así como a la comprobación o compulsión de las declaraciones o relaciones presentadas», según dispone el artículo 83.7. LGT

Dado que se puede sancionar individualmente cada infracción simple según el tenor literal del artículo 83, vemos que en función de los requerimientos, y en su caso, del número incumplimientos del deber de información y de los datos omitidos por parte del sujeto pasivo, la suma a la que se puede llegar como consecuencia de negarse a informar a la Administración tributaria, puede resultar de un monto bastante considerable, en especial si se considera el amplísimo margen que permite la LGT para determinación del monto de cada multa.

Adicionalmente, el artículo 80 LGT señala, aparte de las multas pecuniarias, otra serie de sanciones como la pérdida de la posibilidad de obtener subvenciones o ayudas públicas y del derecho a gozar de beneficios o incentivos fiscales, la prohibición para celebrar contratos con el Estado u otros entes públicos y suspensiones del ejercicio de profesiones oficiales, empleos o cargos públicos. Estos tipos de sanciones pueden ser aplicadas con independencia de las multas pecuniarias.

Por otra parte, el Real Decreto 2631/1985, de 18 de diciembre, sobre procedimiento para sancionar las infracciones tributarias tampoco brinda criterios adicionales que clarifiquen la materia, pues básicamente consiste en una repetición de los supuestos contemplados por la LGT y el RGIT. En su artículo 11.1 señala que la graduación de las sanciones atenderán en cada caso concreto, conjunta o separadamente: «La buena o mala fe de los sujetos infractores» y en su artículo 14.3 se dispone que se entenderá que el infractor ha actuado de mala fe si ha habido «f) Falta de aportación de pruebas y documentos contables o negativa a su exhibición.»

Además, el citado Real Decreto, continua diciendo en su artículo 11.1 que la graduación de sanciones también atenderá a: «d) La resistencia, negativa u obstrucción a la acción investigadora de la Administración Tributaria; e) El cumplimiento espontáneo de las obligaciones o deberes formales y el retraso en el mismo; f) La trascendencia para la eficacia de la gestión tributaria de los datos, informes o antecedentes no facilitados y, en general, del incumplimiento de las obligaciones formales, de las de índole contable o registral, o de las de colaboración o información a la Administración Tributaria.» El artículo 12 es prácticamente una reiteración de lo dicho por el artículo 11.²⁰³

Por último, el artículo 41.2 RGIT dispone que constituirá obstrucción o resistencia a la actuación inspectora: «b) La negativa a exhibir los libros, registros y documentos de llevanza y conservación obligatorias; c) La negativa a facilitar datos, informes, justificantes y antecedentes relacionados con el obligado tributario y que expresamente le sean demandados [...]» y en términos muy similares, el artículo 16 del Real Decreto 2631/1985 señala en su artículo 16, bajo el título de "Resistencia, negativa y obstrucción a la acción investigadora de la Administración Tributaria", que «A efectos de lo dispuesto en el presente

²⁰³ También resultan de interés el artículo 13.c) como criterio de graduación de infracciones graves y el artículo 16 sobre la resistencia, negativa y obstrucción a la Administración Tributaria.

Real Decreto, se considerará que existe, entre otros casos, resistencia, negativa y obstrucción a la acción investigadora de la Administración Tributaria, cuando los obligados tributarios se nieguen a atender los requerimientos de la Administración en orden a obtener cumplimiento de sus obligaciones».

Sin entrar a considerar las particularidades de los regímenes aplicables a cada tributo, vemos pues, como una única conducta consistente en negarse a entregar información por parte del sujeto pasivo, previo requerimiento de la Administración tributaria, tiene simultáneamente una serie implicaciones jurídicas, ya que se puede considerar como infracción simple, como criterio de graduación (agravación) de sanciones por la comisión de infracciones graves (aunque en este caso no se sancionaría como infracción simple), como prueba de la mala fe del sujeto pasivo, y como resistencia, negativa y obstrucción a la labor de la Inspección de los Tributos.

Todo lo cual, aunado a los amplios márgenes existentes para aplicación de sanciones y la falta de claridad de la determinación de la acción típica, nos deja con un régimen de sancionatorio para el deber de información, que en nuestra opinión, peca de atentatorio de los principios de reserva de ley, tipicidad y seguridad jurídica, que permite una excesiva discrecionalidad a la Administración Tributaria, en absoluto justificable en el ámbito del *ius puniendi* del Estado, en claro detrimento y desprotección del contribuyente.

5. CONCLUSIONES DEL TÍTULO PRIMERO

Del deber de contribuir se ha extraído como consecuencia directa para los administrados, el llamado deber de colaboración. Esta colaboración puede observarse en un amplio y heterogéneo espectro de actividades, por ejemplo, en la declaración, liquidación y pago realizadas por el sujeto pasivo. Asimismo, la colaboración tributaria implica el cumplimiento de deberes formales, en especial contables y de registro, como también el deber, a requerimiento de la Administración Tributaria, de proporcionar todos aquellos datos e información que se supongan de "trascendencia tributaria".

En este sentido, el deber de información representa una especie dentro de la categoría genérica del deber de colaboración, que constituye una prestación personal de carácter público, y que a pesar de que encuentra su fundamento último en el deber de contribuir, resulta en una conducta de marcada obligatoriedad, poco o nada participativa, cuya justificación se impone por una necesidad práctica y no teórica, con una vocación eminentemente recaudatoria.

Todo lo anterior, basado en el objetivo de brindar garantía a un interés complementario al deber de contribuir, que es el de que esa contribución se realice de manera justa y equitativa, por lo cual, los incumplimientos al deber de información, generan una reacción no de carácter indemnizatorio (propia del incumplimiento de obligaciones), sino sancionatoria, por el simple quebranto del ordenamiento jurídico.

Con referencia al régimen legal del deber de información del sujeto pasivo, se presentan una serie de deficiencias y ambigüedades, que hacen que los cauces a través de los cuales dicho deber se desarrolla, tenga unos contornos poco definidos y que en última instancia exista un clima de inseguridad jurídica.

En primer lugar nos topamos con el concepto de la "trascendencia tributaria" de la información, que como dijimos es un concepto jurídico indeterminado, cuya heterogeneidad y hasta contradictoria casuística, impide un análisis sistemático de la jurisprudencia, que permita extraer criterios suficientemente claros para saber *a priori*, que datos o informaciones ostentan la citada cualidad.

En segundo lugar encontramos un artículo 35 LGT que con expresiones como «obligado a formular cuantas declaraciones y comunicaciones se exijan para cada tributo» y «proporcionar a la Administración los datos, informes, antecedentes y justificantes que tengan relación con el hecho imponible», en vez de cerrar puertas y concretar lo que se exige y como se exige, las abre de par en par, con la consecuencia de violentar el principio de reserva de ley aplicable a las prestaciones personales de carácter público, y permitiendo una ejecución de potestades por parte de la Administración de marcada discrecionalidad.

En tercer lugar, la tautológica y amplia definición de infracción tributaria simple, que se aúna a la fórmula del 78.1 LGT «... incumplimiento de obligaciones o deberes tributarios exigidos a cualquier persona...», que brinda una discrecionalidad a la Administración no autorizada por el principio de legalidad tributaria y las exigencias propias del principio tipicidad y de seguridad jurídica.

En cuarto lugar, la ausencia de criterios claros y precisos del artículo 83 LGT para la graduación de sanciones, así como la amplitud de los márgenes que establece, que provocan que el uso de la discrecionalidad de facto requerida para la aplicación de las mismas, no case con los requerimientos que deber guiar la actividad sancionadora (cualquier actividad sancionadora) del Estado, y se discurra en un terreno poco garantista para el Administrado.

Por último, la jurisprudencia vertida principalmente por el Tribunal Constitucional, que en esta materia se ha decantado por brindar una atención mucho más acentuada, a sobre como el deber de contribuir justifica las limitaciones de derechos (incluso los fundamentales), que a señalar como los derechos fundamentales limitan el deber de contribuir, llegando al punto de poder considerarse casi como un sesgo por su parte.

Si bien cada uno de los problemas apuntados presenta suficiente entidad para generar preocupación y ser merecedores de un tratamiento mucho más riguroso, el efecto cumulativo de un factor sobre otro hace que irremediamente lleguemos a la conclusión de que el deber de información del sujeto pasivo, presenta una regulación que no se compadece de las exigencias propias de las prestaciones personales de carácter público, ni tampoco del régimen de infracciones y sanciones tributarias, sin ni tan siquiera haber arribado a la propia proyección del derecho a no autoinculparse presenta sobre este deber, por lo que concluimos que lamentablemente, ostenta un *carácter en principio ilimitado*.²⁰⁴

²⁰⁴ PALAO TABOADA (1987), p. 134

***TÍTULO SEGUNDO: LA TRASCENDENCIA DE LA
JURISPRUDENCIA DEL TRIBUNAL EUROPEO DE
DERECHOS HUMANOS***

CAPÍTULO PRIMERO: LA INTERPRETACIÓN DE LOS DERECHOS Y LIBERTADES DE CONFORMIDAD CON LOS TRATADOS INTERNACIONALES

1. INTRODUCCIÓN

Hemos analizado en el Título anterior lo referente al deber de contribuir, y las consecuencias que de él se derivan en lo tocante al tema en estudio, es decir, el deber de colaboración como género, y el deber de información del sujeto pasivo como especie. Lo anterior constituye uno de los ejes de la presente investigación, que luego deberá contrastarse con la recepción que en el sistema tributario español, se hace del derecho a no autoincriminarse.

En este Título pretendemos analizar el derecho a no autoincriminarse a la luz de la jurisprudencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos. Sin embargo es necesario iniciar este estudio con una obligada referencia al alcance que dicha jurisprudencia presenta en nuestro ordenamiento jurídico. Lo anterior se debe a que, a pesar del indiscutible valor que dicha jurisprudencia ostenta, cuestión ésta reiterada en el seno mismo del Tribunal Constitucional en diversas oportunidades, da la impresión de que al menos para un sector de la doctrina, los pronunciamientos del TEDH no pasan de ser un criterio meramente informativo u opinión autorizada.

No obstante, como un sector de la doctrina lo ha puesto de manifiesto, incluso el Tribunal Constitucional ha olvidado en ocasiones la verdadera dimensión de la jurisprudencia del TEDH.²⁰⁵ Sin embargo, debe hacerse la precisión, como se verá más adelante, que no faltan las ocasiones en las cuales el Tribunal Constitucional, con claridad, ha otorgado a las resoluciones del TEDH esa máxima autoridad que nosotros reclamamos.

Esta “contradicción” se debe en nuestra opinión, a que el Alto Tribunal español, ha actuado un tanto “selectivamente” a la hora de fundamentar sus resoluciones de acuerdo con la jurisprudencia del TEDH, según sus tesis fueran más o menos cercanas a su propia opinión.²⁰⁶ Como veremos en las siguientes páginas, esta posición no es la nuestra. Por el contrario, la jurisprudencia emanada por el TEDH, en virtud de lo dispuesto por el artículo 10.2 CE, se convierte en canon hermenéutico de obligada utilización en los países que hayan ratificado

²⁰⁵ En este sentido **APARICIO PÉREZ** ha dicho: «Notemos, no obstante, que en la mayoría de sentencias constitucionales, se cita a la Declaración Universal, e, incluso, a las sentencias del TEDH, más como elemento de inspiración o autoridad que como auténtica fuente normativa; es decir, se utiliza más como doctrina dominante que como postulado jurídico de necesario seguimiento. (Con lo cual —dicho sea más que de pasada— se está curiosamente aplicando al sistema interno el llamado sistema de fuentes del derecho internacional, lo que a su vez, no deje de ser una curiosa paradoja).» **APARICIO PÉREZ** (1989), p. 12.

²⁰⁶ La anterior afirmación no debe generalizarse, y aclaramos que esa es nuestra percepción, en cuanto al reducido ámbito del derecho a no autoincriminarse (dentro del contexto general de derechos) en el procedimiento sancionador tributario.

el Convenio Europeo de Derechos Humanos, y por tanto, su valor se extiende más allá de una simple declaración de principios.

Por tanto, el presente Título se centra en tres aspectos fundamentales. Por un lado, el contenido del artículo 10.2 CE, por el cual se dota a los tratados internacionales que versen sobre los derechos humanos, de fuerza interpretativa con respecto a la Constitución. Por otro, un análisis del Convenio Europeo para la Protección de los Derechos Humanos y Libertades Fundamentales, así como de su artículo 6.1, en el cual se encuentra inmerso el derecho a no autoincriminarse.

Por último, presentamos un estudio sobre la jurisprudencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos, como órgano máximo de interpretación de los derechos contemplados en el Convenio, tanto desde una perspectiva general, como del análisis de una casuística seleccionada, en la cual se encuentra uno de los pilares básicos de apoyo de nuestra tesis, a la hora de afirmar que el derecho a la no autoincriminación, está deficientemente regulado en el sistema sancionador tributario.

2. ORIGEN CONSTITUCIONAL DEL ARTÍCULO 10.2 C.E.

El artículo 10.2 CE dispone:

«Las normas relativas a los derechos fundamentales y a las libertades que la Constitución reconoce, **se interpretarán de conformidad** con la Declaración Universal de Derechos Humanos **y los tratados y acuerdos internacionales sobre las mismas materias ratificados por España.**»

El origen del tenor literal de este artículo se vincula a un acalorado debate, que estuvo a punto de romper en consenso durante el proceso de la redacción de la nueva Constitución. Una vez superada la discusión en el Congreso, se envió a discusión en el Senado una enmienda realizada por UCD en los siguientes términos:

«Las libertades y derechos serán tutelados y garantizados de conformidad con los acuerdos internacionales sobre derechos humanos ratificados por España»²⁰⁷

Este texto fue ampliamente criticado por el senador **SAINZ DE BARANDA**, con base en los siguientes puntos:

- a) Porque España ya estaba inserta en el orden internacional de los Derechos Humanos.
- b) Porque los preceptos constitucionales no podían tener otro criterio integrador o interpretador que el que le dieran los propios constituyentes: «en otro caso, iríamos contra las decisiones soberanas del poder constituyente que solamente estas Cortes representan».
- c) Porque era un texto inusitado, ya que contaba con el único precedente de la Constitución portuguesa, e inútil, porque los derechos humanos ya estaban reconocidos de manera suficiente y

²⁰⁷ Constitución Española. Trabajos Parlamentarios (1980), p. 2950 (DSS N.º 707)

clara en la Constitución y ésta ya había recogido también la vigencia de los convenios y tratados internacionales como derecho interno propio de nuestro ordenamiento.

d) Porque, y éste era el grueso central de la argumentación, esa enmienda pretendía introducir por la puerta falsa un precepto que rompía con los pactos constitucionales»²⁰⁸

Con respecto al último punto, la argumentación textual de **SAINZ DE BARANDA** señalaba que:

«Creemos que es innecesario y, además, nocivo, porque al convertir en constitucionales los tratados y ordenar la integración del derecho español en ellos, lo que estamos haciendo no es una mera introducción en el orden jurídico interno de los tratados, sino que estamos construyendo una Constitución paralela, es decir, que si esta enmienda prospera, España tendrá dos constituciones: la Constitución aprobada por nosotros como mandatarios del pueblo, más los textos vagos e incorrectos del Derecho Internacional, puesto que de esa forma es como vienen formulados en la enmienda. Y entendemos, como ya decía antes, en frase del señor **ALZAGA**, que ello vendría a destruir todo el esquema de nuestro sistema constitucional tal y como ha venido siendo configurado por el congreso.»²⁰⁹

Sin embargo, parece que los motivos reales de oposición a esta enmienda, eran más aparentes que reales, siendo el punto álgido del debate, no el peligro de tener «una Constitución paralela», sino en el específico aspecto del derecho a la educación, sobre al que ya se había arribado a un consenso. De seguido, el mismo **SAINZ DE BARANDA** mencionó:

«Unión de Centro Democrático pretende, a nuestro juicio sin duda alguna, introducir aquí una variación grave e importante del artículo 25, que es básico del texto constitucional, que es básico de la concordia, que es básico entre los acuerdos adoptados por el congreso. Y esto es así, porque, sin duda alguna, no escapará a los señores senadores que el artículo 13, punto 3, de los Pactos Económicos y Sociales establece el derecho al tipo de educación y que, concordando este precepto con el artículo 23, daría la posibilidad a que cualquier atrabillario padre de familia pudiera solicitar una subvención del Estado y éste tuviera que dársela, puesto que está garantizado ese derecho en virtud de ese precepto, cualquiera que fuera lo absurdo de su solicitud.»²¹⁰

En este sentido, el PSOE interpretó que se querían reforzar los contenidos sobre el derecho a la educación, lo cual significaba una ruptura sobre lo pactado en la materia, pues no se deseaba que existiera la posibilidad del otorgamiento de subvenciones. Dicha enmienda amenazaba con romper el consenso al que se había llegado. A raíz de lo anterior subsiguieron una serie de discusiones, de las cuales se llegó a una nueva propuesta de texto,

²⁰⁸ Así resumidos por **APARICIO PÉREZ** (1989), p. 9. Sobre la referencia a la Constitución Portuguesa haremos un breve comentario en la sección siguiente.

²⁰⁹ Constitución Española. Trabajos Parlamentarios (1980), p. 3147 (DSS N.º 42 de 1987)

²¹⁰ Constitución Española. Trabajos Parlamentarios (1980), p. 3148, (DSS N.º 42 de 1987). El texto del artículo 13.3 del Pacto Internacional de derechos económicos, sociales y culturales (Nueva York, 19 de diciembre de 1966 y ratificado por España y publicado en el B.O.E. el 30 de diciembre de 1977) señala: «Los Estados partes en el presente Pacto se comprometen a respetar la libertad de los padres y, en su caso, de los titulares legales, de escoger para sus hijos o pupilos escuelas distintas de las creadas por las autoridades públicas, siempre que aquéllas satisfagan las normas mínimas que el Estado prescriba o apruebe en materia de enseñanza, y de hacer que sus hijos o pupilos reciban la educación religiosa o moral que esté de acuerdo con sus propias convicciones.». Por su parte, el artículo 26.3 DUDH dispone: «Los padres tendrán derecho preferente a escoger el tipo de educación que habrá de darse a sus hijos.»

por parte del Grupo de Progresistas y Socialistas Independientes, encabezada por **MARTÍN RETORTILLO**, que ampliaba el contenido de la enmienda de UCD en los siguientes términos:

«Las normas relativas a los derechos fundamentales y a las libertades que la Constitución reconoce se integrarán e interpretarán de conformidad con la Declaración Universal de Derechos Humanos, con la Convención Europea de Salvaguardia de los Derechos del Hombre y de las Libertades Fundamentales, con los pactos internacionales de derechos económicos, sociales y culturales y de derechos civiles y políticos, así como con los demás acuerdos internacionales sobre las mismas materias ratificados por España.»²¹¹

Esta redacción (que como es sabido no prosperó) pretendía adicionalmente, hacer más claro el intento de equiparar en España los derechos fundamentales a nivel europeo. Sobre la nueva discusión que generó, fueron frecuentes las alusiones al “modelo europeo”, y de ahí que se hiciera ese listado de tratados internacionales. Posteriormente, hubo una nueva propuesta del senador **JIMÉNEZ BLANCO**, en la cual sólo se hacía referencia a la “Declaración Universal de Derechos Humanos y demás acuerdos internacionales sobre la misma materia”.

Sin embargo la utilización del término “integración” provocó una nueva polémica, por razones similares a las apuntadas por **SAINZ DE BARANDA**, lo que suscitó una nueva propuesta, esta vez a manos del senador **CARLOS OLLERO**, en la que se eliminaba el término “integración” y se conservaba el de “interpretación”, quedando de esta manera configurado el texto definitivo, que fue aprobado por la Comisión Constitucional del Senado y el Pleno citado anteriormente.²¹²

3. EL CANON INTERPRETATIVO DEL ARTÍCULO 10.2 C.E.

Ahora bien, ¿cuál es el significado de que las normas relativas a los derechos fundamentales y a las libertades que la Constitución reconoce, se interpreten de conformidad con la Declaración Universal de Derechos Humanos y los tratados y acuerdos internacionales sobre las mismas materias ratificados por España?²¹³

Hasta antes de la Segunda Guerra Mundial, el Derecho Internacional Público había sido ajeno a las relaciones entre los poderes políticos nacionales con sus ciudadanos, es decir, sobre los derechos fundamentales, y se centraba principalmente en torno a las relaciones entre los diferentes Estados. Luego del citado conflicto bélico, y con el advenimiento de la Declaración Universal de los Derechos Humanos de 10 de diciembre 1948, está óptica cambió, siendo clara la tendencia internacional hacia la inserción de los derechos humanos en la sociedad contemporánea, como una garantía frente a la ingerencia de los poderes

²¹¹ Constitución Española. Trabajos Parlamentarios (1980), pp. 3155 y 3156

²¹² Un completo estudio de toda la dinámica que giró en torno a la redacción definitiva del artículo 10.2 CE se encuentra en **SAIZ ARNAIZ** (1999), pp. 15 a 34. Consultar también **MARTÍN RETORTILLO** (1984) y **APARICIO PÉREZ** (1989).

²¹³ En esta sección se siguen las ideas generales presentadas por **SAIZ ARNAIZ** (1999), así como el ciclo de conferencias impartidas por este autor en el Centro de Estudios Constitucionales (Madrid), en el mes de abril de 2000, bajo el título «La apertura constitucional al Derecho internacional y europeo de los Derechos Humanos. El artículo 10.2 de la Constitución Española».

públicos, lo cual había sido hasta el momento, materia clásica de la soberanía exclusiva de cada Estado.

En esta nueva tendencia debe entenderse el texto del artículo 10.1 CE, que establece que la «dignidad de la persona, los derechos inviolables que le son inherentes, el libre desarrollo de la personalidad, el respeto a la ley y a los derechos de los demás son fundamento del orden político y de la paz social.» Es decir, que se reconoce que los derechos fundamentales no son obra del poder constituyente; más bien, son anteriores e indisponibles por el poder constituyente, por lo cual, su constitucionalización e inserción en textos normativos, les reviste de una validez positiva, pero no prejuzga sobre su fuerza ética y moral de obligar anterior. Así se desprende de la redacción del citado artículo, cuando habla de los derechos que son *inherentes* a las personas.

Poniéndolo en otros términos, se podría decir que en el artículo 10.1 CE, existe una apelación al iusnaturalismo, mientras que en el 10.2 existe una referencia al *iusinternacionalismo*, pues es en éste último, donde se refuerza el compromiso de su recepción por referencia a lo que se ha venido a llamar, el orden constitucional internacional. Es decir, asumidos en el apartado primero del artículo 10 CE esos valores indisponibles, se refuerza la misma idea, al vincular la interpretación de los derechos fundamentales a los tratados internacionales que sean expresión de los mismos.

Como una primera aproximación, podríamos decir que el mandato establecido por el artículo 10.2 CE representa un principio internacionalista en materia de derechos humanos, que otorga un sentido adicional al que se encuentra en el artículo 96.1 CE. Como es sabido, el artículo 96.1 CE dispone que «Los tratados internacionales válidamente celebrados una vez publicados oficialmente en España, formarán parte del ordenamiento interno». ¿Se podría decir que el artículo 10.2 es redundante con el artículo 96.1? En nuestra opinión la respuesta es rotundamente negativa.

Existe una diferencia fundamental entre ambos, que se encuentra en que al vincular al interprete de los derechos fundamentales, a los tratados internacionales ratificados sobre la materia, el artículo 10.2 hace operativo una especie de referencia dinámica a las regulaciones presentes y futuras, y también a las que resulten de la interpretación que de tales tratados lleven a cabo sus específicos órganos de garantía, cosa que no ocurre en los demás tratados, que se simplemente se insertan en el derecho interno, pero de manera estática.²¹⁴

Desde este punto de vista, se puede concluir que el artículo 10.2 CE es por un lado más restringido, y por otro, más amplio que el 96.1 CE. Es más restringido por la materia a la que se haya exclusivamente conectado, es decir, los derechos humanos. Es más amplio, porque su contenido no se limita al tenor literal de un tratado o convenio, que aún incorporado en

²¹⁴ Esta idea ha sido expuesta por **SAIZ ARNAIZ** al decir que: «En cierto modo podría decirse que la Constitución, desde su superioridad, asume, haciéndolos suyos, tales contenidos; y lo hace, a modo de reenvío móvil» (en los términos que la doctrina italiana emplea para explicar la adecuación automática de su ordenamiento a las normas de Derecho Internacional generalmente reconocidas, según impone el primer inciso del art. 10 de la Constitución de aquel país), a las regulaciones presentes y futuras y, también, a las que resulten de la interpretación que de tales tratados puedan llevar a cabo los órganos de garantía en ellos establecidos. La apertura, pues, parece incuestionable; la limitación con base en el Derecho Internacional de los poderes del Estado, una imposición Constitucional.» **SAIZ ARNAIZ** (1999), p. 53.

el derecho interno, es una normativa inmóvil, sino que se vincula a un mecanismo dinámico, que desarrolla y evoluciona el contenido mismo de los derechos humanos.²¹⁵

Sin entrar aquí, por razones obvias, a discutir si nos encontramos de facto ante un nuevo orden de "supraconstitucionalidad externa", lo cierto del caso es que, a partir del artículo 10.2 CE, ha operado una radical modificación en las clásicas relaciones existentes entre el derecho internacional público y el derecho interno de los derechos fundamentales, que ha pasado de influir a ser influido, de condicionar a ser condicionado.

Efectivamente, el artículo 10.2 no vincula al interprete únicamente a lo dicho por el texto del tratado de que se trate, sino también a lo que resulte de aquellos órganos (en caso de que existan), encargados directamente de dotar de contenido a los derechos que en estos instrumentos se plasmen. En otras palabras, el aludido "*principio iusinternacionalista*", y en Europa en particular, la idea de "supranacionalidad", están configurando un nuevo orden internacional, que limita y modifica el concepto tradicional y absoluto de soberanía de los Estados. Así pues, el "catálogo" de límites al poder del Estado se ha visto expandido en igual medida.

Ciertamente, la especial circunstancia del ordenamiento español en cuanto a los derechos fundamentales, representa un hito de difícil parangón en los ordenes constitucionales del entorno al momento de promulgarse la Constitución española.²¹⁶ El referente más cercano lo

²¹⁵ En este sentido GARCÍA DE ENTERRÍA ha mencionado: «Dos observaciones dignas de mención: la primera es que el Convenio Europeo es, con mucho, el instrumento internacional en materia de derechos humanos que ha entrado más veces en juego en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional español por aplicación del mencionado artículo 10.2 de la Constitución: la segunda observación es que, salvo en un caso, siempre que el Tribunal Constitucional ha citado el Convenio Europeo, lo ha hecho con referencia a alguna Sentencia del Tribunal Europeo que ha interpretado dicho Convenio; [...] *De este modo, por tanto, por el juego combinado de un doble renvoi (el del artículo 10.2 de la Constitución al Convenio; el del artículo 45 del Convenio a las Sentencias del Tribunal Europeo) ha resultado que la jurisprudencia del Tribunal Europeo ha alcanzado en España valor interpretativo directo de la propia Constitución española.*» GARCÍA DE ENTERRÍA (1987), p. 11. La cursiva es nuestra. El referido artículo 45 del CEDH es el actual artículo 32.

²¹⁶ Sin embargo, en la actualidad existen otros países que han adoptado una óptica similar a la española. Por ejemplo se pueden citar los siguientes casos: la Constitución de Colombia de 1991 dispone: «Art. 93. *Los tratados y convenios internacionales ratificados por el Congreso, que reconocen los derechos humanos y que prohíben su limitación en los estados de excepción, prevalecen en el orden interno. Los deberes y derechos consagrados en esta Carta se interpretarán en conformidad con los tratados internacionales sobre derechos humanos ratificados por Colombia.*». La Constitución de Argentina de 22 de agosto de 1994 dispone: «Artículo 75.º- Corresponde al Congreso [...] 22. Aprobar o desechar tratados concluidos con las demás naciones y con las organizaciones internacionales y los concordatos con la Santa Sede. Los tratados y concordatos tienen jerarquía superior a las leyes. La Declaración Americana de los Derechos y Deberes del Hombre; la Declaración Universal de Derechos Humanos; la Convención Americana sobre Derechos Humanos; el Pacto Internacional de Derechos Económicos, Sociales y Culturales; el Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos y su Protocolo Facultativo; la Convención sobre la Prevención y la Sanción del Delito de Genocidio; la Convención Internacional sobre la Eliminación de todas las Formas de Discriminación Racial; la Convención sobre la Eliminación de todas las Formas de Discriminación contra la Mujer; la Convención contra la Tortura y otros Tratos o Penas Crueles, Inhumanos o Degradantes; la Convención sobre los Derechos del Niño; en las condiciones de su vigencia, *tienen jerarquía constitucional, no derogan artículo alguno de la primera parte de esta Constitución y deben entenderse complementarios de los derechos y garantías por ella reconocidos.* Solo podrán ser denunciados, en su caso, por el Poder Ejecutivo nacional, previa aprobación de las dos terceras partes de la totalidad de los miembros de cada Cámara. *Los demás tratados y convenciones sobre derechos humanos, luego de ser aprobados por el Congreso, requerirán del voto de las dos terceras partes de la totalidad de los miembros de cada Cámara para gozar de la jerarquía constitucional.*» Por último, la Constitución de Rumania de 8 de diciembre de 1991, muestra una clara influencia española por la identidad de sus textos al disponer: «Artículo 20 (1) *Las normas constitucionales relativas a los derechos y libertades de los ciudadanos serán interpretadas y aplicadas de conformidad con la Declaración Universal de los Derechos Humanos y los demás convenios y tratados de que Rumania sea parte. (2) Cuando existan inconsistencias entre los convenios y tratados sobre derechos humanos fundamentales en los que Rumania sea parte y las leyes internas, las regulaciones internacionales tendrán prioridad.*» Las cursivas son nuestras.

encontramos en la Constitución de Portugal, cuyo artículo 16.2 dispone que «Los preceptos constitucionales y legales relativos a los derechos fundamentales deben ser interpretados e integrados en armonía con la Declaración Universal de los Derechos Humanos.». Sin embargo, a pesar de su claridad, y del uso, si se quiere, de términos de mayor rotundidad que los del artículo 10.2 CE, su impacto en el ordenamiento jurídico portugués, ha sido relativamente escaso. Lo anterior se debe en gran medida, a que no existe ningún órgano predeterminado y permanente, que dote de contenido el articulado de la Declaración.

Como veremos más adelante, ésta es justamente la singularidad que nos encontramos con respecto al Convenio Europeo para la Protección de los Derechos Humanos (en adelante el Convenio), pues en su caso, existe un órgano permanente y predeterminado, cuya tarea es precisamente, la de ir interpretando y concretando el contenido de su articulado, es decir, el Tribunal Europeo de Derechos Humanos (en adelante el Tribunal o TEDH).

4. LOS TRATADOS INTERNACIONALES SOBRE DERECHOS FUNDAMENTALES

El papel que han jugado los diferentes tratados suscritos y ratificados por España en materia de derechos humanos es muy variable, y ha de tenerse en cuenta no sólo las particulares circunstancias en las que fueron promulgados, sino las características propias de los mismos. En primer lugar, tenemos que referirnos a la Declaración Universal de los Derechos Humanos. Su mención expresa en la redacción del artículo 10.2 CE, puede venir como consecuencia de que en realidad no se trata de un verdadero tratado o acuerdo internacional, nombre con el cual suelen designarse estos instrumentos.

La Declaración es una resolución emanada de la Asamblea General de la Organización de las Naciones Unidas, y como dijimos anteriormente, fue una consecuencia directa de la negativa visión que había quedado en el mundo, luego de la devastadora Segunda Guerra Mundial. De hecho, la Declaración ni siquiera cuenta con una traducción oficial. Sin embargo, ésto no debe dar la impresión de que su valor no pasa de ser meramente ilustrativo.

La verdadera trascendencia de la Declaración, la tenemos que buscar en el hecho de haber sido el primer texto internacional que se preocupó de los derechos humanos, y por ello, es frecuente que los especialistas de la materia se refieran a ésta, como el principal parámetro del moderno Derecho Internacional, y ha fungido como un “norte” en la materia para diversos Estados.

En este sentido, no es necesario que la Declaración sea constitucionalizada para que opere como canon interpretativo en materia de derechos humanos. Sin embargo adolece de ciertos problemas que la hacen de difícil aplicación directa. En primer lugar, precisamente por la vocación universal de la Declaración y por la tremenda heterogeneidad de los Estados suscriptores, es una norma de mínimos, y en este sentido, raramente se hace

necesario apelar a su contenido, ya que la mayoría de las constituciones son más "benevolentes" en la materia.²¹⁷

Además, la Declaración no cuenta con un órgano predeterminado y permanente encargado de desarrollar el contenido de sus normas, por lo cual no existe una casuística que oriente sobre los contornos de los derechos que en ella se plasman. Es por decirlo de alguna manera, una "foto fija", que tiene una virtualidad más programática que fáctica.

Por otro lado, debemos mencionar el Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos (PIDCP) y el Pacto Internacional de Derechos Económicos, Sociales y Culturales (PIDESC). Ambos tratados surgen como resoluciones de la ONU tomadas en el año 1966, y que luego devienen en tratados internacionales para incorporarlos en el Derecho interno, pasados diez años. Ambos resultan vinculantes, y a diferencia de la declaración, cuentan con mecanismos políticos y diplomáticos de verificación internacional. Sin embargo por no tener mecanismos propiamente judiciales en materias tan sensibles, su eficacia también ha sido relativamente escasa.

No obstante, el PIDCP cuenta con un protocolo facultativo que permite a los ciudadanos, denunciar (comunicar) a un Estado firmante ante el Comité de Derechos Humanos, razón por la cual, dicho protocolo cuenta con muchas menos ratificaciones que el propio Tratado. El Comité no es un órgano judicial propiamente, aunque su *modus operandi* lo sea, por lo que se puede decir que es un órgano quasijudicial y semicontencioso. Sus resoluciones no cuentan con un mecanismo formal de publicitación, aunque dicha tarea se realiza por medios indirectos.

Otra diferencia con la Declaración es que estos Tratados, frecuentemente, sí resultan en algunos aspectos más garantistas que algunas constituciones, como por ejemplo en materia de derechos humanos en relación con la Constitución de China, que ratificó el PIDCP apenas en el año 1997. En el caso español, el derecho a la doble instancia judicial fue integrado en el contenido del artículo 24 CE, por parte del Tribunal Constitucional, entre otras cosas, haciendo referencia a este texto internacional.²¹⁸

Por último, debemos referirnos al Convenio Europeo para la Protección de Derechos Humanos y las Libertades Fundamentales, firmado en Roma el 4 de noviembre de 1950, razón por la cual también es conocido como el Convenio de Roma. Los Gobiernos signatarios del Consejo de Europa se habían percatado de que la Declaración Universal presentaba un problema de eficacia jurídica, y por ello decidieron promulgar el Convenio, como un instrumento para asegurar el reconocimiento y la aplicación efectiva de los derechos en ella enunciados, así como de los demás que en el propio Convenio se

²¹⁷En este sentido, **GARRIDO FALLA** ha mencionado que: «Nada hay en esta Declaración que no esté recogido y superado en el Título I de nuestra Constitución; lo cual es lógico si se tiene en cuenta la fecha en que se redactó y la pluralidad cultural de sus signatarios.» **GARRIDO FALLA** (1985), p. 192

²¹⁸ En este sentido el Tribunal ha dicho en la STC 30/1986 de 20 de febrero, fundamento jurídico 2.º: «Es cierta la afirmación de que, por mor de lo dispuesto en el artículo 14.5 PIDCP, el derecho a que el fallo condenatorio y la pena sean sometidos al Tribunal superior en materia penal es una de las garantías a que la Constitución se refiere en su artículo 24.2». También ha dicho en su STC 76/1982, de 14 de diciembre, fundamento jurídico 5.º: «A tenor del referido artículo, —14.5 PIDCP— que forma parte de nuestro ordenamiento interno (art. 96.1 de la Constitución Española) y sirve a la vez de pauta para interpretar las normas relativas a los derechos fundamentales y a las libertades que la Constitución reconoce (artículo 10.2 de la misma) [...]».

incluyeron. El Convenio fue ratificado por España mediante Instrumento de fecha 26 de septiembre de 1979, y publicado en el Boletín Oficial del Estado de 10 de octubre de 1979.²¹⁹

Desde ya podemos adelantar que este Convenio, y muy especialmente su artículo 6, así como la jurisprudencia vertida al respecto por el Tribunal Europeo de Derechos Humanos, resulta de una importancia cardinal en el desarrollo de la presente investigación. Por esta razón nos referiremos a él de manera independiente en la siguiente sección.²²⁰

5. EL CONVENIO EUROPEO DE DERECHOS HUMANOS

El Convenio tiene ciertas particularidades que lo distinguen de los otros instrumentos internacionales mencionados hasta el momento, de las cuales, por ahora queremos resaltar dos. En primer lugar, este Convenio convierte a los *ciudadanos* de los Estados partes, en sujetos de derecho internacional, otorgándoles acceso directo a los órganos encargados de velar por el cumplimiento de los derechos que en él se enuncian. En segundo lugar, la existencia en sí de esos órganos, que tienen como tarea principal el desarrollar y, dotar de contenido y efectividad a su articulado.²²¹

De hecho, de los 59 artículos de que consta el Convenio, sólo los primeros 18 se refieren a los derechos propiamente, y los restantes 41, a los órganos, regulaciones y mecanismos encargados de velar por el cumplimiento de los derechos, en especial en lo referente al Tribunal Europeo de Derechos Humanos. Lo anterior da una idea de la fundamental importancia que le dieron los Estados signatarios, a que los derechos que se pretenden garantizar con el Convenio, no quedaran en una mera declaración de intenciones. Pero estas no son las únicas notas que hacen tener al Convenio un carácter diferenciado de otros instrumentos internacionales. En este sentido, **SAIZ ARNAIZ** las resume de la siguiente forma:

«Entre los datos que conforman la apuntada naturaleza *sui generis* del Convenio Europeo se encuentran, sin ánimo de ser exhaustividad, los siguientes: a) prescinde del concepto de nacionalidad (art. 1); b) le resulta inaplicable, tal y como ha recordado el Tribunal Europeo de Derechos Humanos, la idea de reciprocidad en el cumplimiento de las obligaciones que de él se

²¹⁹ El Convenio ha sido enmendado por los protocolos adicionales números 3, 5, 8 y 11, de mayo de 1963, 20 de enero de 1966, 19 de marzo de 1985 y 28 de noviembre de 1996, respectivamente, y han sido ratificados por España y publicados en los B.O.E. de 10 de octubre de 1979 y 26 de junio de 1998, que incluye la modificación introducida por el Protocolo número 11 al Convenio, relativo a la reestructuración del mecanismo de control establecido por Convenio, hecho en Estrasburgo el 11 de mayo de 1994 y que entró en vigor de forma general y para España el 1 de noviembre de 1998.

²²⁰ Sobre este Convenio, **PECES BARBA** ha dicho: “Se trata de un Tratado Internacional por el que se garantizan determinados derechos a las personas, y consiguientemente donde se establecen determinadas obligaciones para los Estados miembros, que han producido incluso modificaciones de la legislación interna para adaptarla a las disposiciones del Convenio. En algunos países el Convenio se ha integrado en el Derecho Interno, y en España de acuerdo con el artículo 10-2 de la Constitución, es, junto con otros textos internacionales de derechos humanos, criterio básico de interpretación en materia de Derechos Humanos.” **PECES BARBA** (1987), p. 280

²²¹ Tal y como menciona **RUÍZ MIGUEL**: «de poco sirve en principio el que para interpretar unas normas sobre derechos fundamentales se acuda a otras normas sobre la misma materia que, a su vez, están necesitadas de interpretación, máxime por la amplitud de los pronunciamientos de estas normas causada por la necesidad de conseguir la aceptación de las mismas por diferentes Estados. No es ése el caso del Convenio de Roma que presenta la particularidad de que dispone para su aplicación e interpretación de mecanismos de índole político-jurídica (la Comisión y el Comité de Ministros) y de carácter jurisdiccional (el TEDH).» **RUÍZ MIGUEL** (1994), pp. 19 y 20.

derivan; c) los derechos reconocidos deben de garantizarse efectivamente en el ordenamiento interno (art. 13, derecho a un recurso ante una instancia nacional); d) define un mecanismo de tutela —que hasta la entrada en vigor del Protocolo XI era, formalmente, de aceptación previa— en el que se admiten las quejas individuales y se compromete a los Estados miembros a conformarse a las decisiones del Tribunal en los litigios en los que sean parte (arts. 34 y 46); y e) declara no afectar a los derechos garantizados en otros acuerdos internacionales o en las normas internas de los Estados parte cuando su contenido sea superior al que se deriva del propio Convenio (art. 53)».²²²

De esta manera, se puede decir que el Convenio no sólo crea derechos directamente reivindicables por parte de los ciudadanos ante un órgano judicial internacional, sino que crea verdaderas obligaciones a los Estados firmantes, rompiendo de esta manera la clásica barrera entre derecho internacional y derecho interno. Tal y como afirma **DRZEMCZEWSKI**, «aunque construido sobre fundamentos del clásico Derecho de los Tratados, el Derecho de la Convención trasciende las fronteras tradicionales existentes entre Derecho internacional y Derecho interno. En pocas palabras, la Convención es *sui generis*».²²³

El objetivo de brindar una verdadera eficacia a las normas contenidas en el Convenio, fue traducido en un sistema jurisdiccional que constaba básicamente de dos órganos. Por un lado, la Comisión Europea de Derechos Humanos, y por otra, el Tribunal Europeo de Derechos Humanos propiamente. El primero de estos órganos, la Comisión, era la receptora inicial de las demandas, actuando en buena parte como un filtro de los litigios que conocía el Tribunal. Por su parte, la competencia del Tribunal, según dispone el actual artículo 34 del Convenio, se extiende a todos los asuntos relativos a la interpretación y la aplicación del Convenio y de sus Protocolos, que le sean sometidas en las condiciones previstas por los artículos 33, 34 y 47 del mismo.

A pesar de que los dictámenes de la Comisión no eran vinculantes ni para las partes, ni para el Tribunal, lo cierto del caso es que cumplían con los requisitos formales de una sentencia, prejuzgando sobre los méritos de la causa en caso de declarar la admisibilidad o inadmisibilidad de la causa. En los dictámenes de la Comisión se contenía una relación detallada de los hechos de cada caso, así como una concienzuda fundamentación, que con frecuencia era acompañada de votos particulares. Cuando se decidía sobre su remisión al Tribunal, en un porcentaje mayoritario, los argumentos de la Comisión eran de recibo por parte de éste.

Por no ser de relevancia en este estudio, lo referente a los casos en los cuales se juzgaba sobre demandas interestatales, o las resueltas por el Comité de Ministros, nos centraremos en el procedimiento ordinario del Tribunal. En este sentido, con la entrada en vigor el primero de noviembre de 1998 del XI Protocolo del Convenio, el Tribunal es el único órgano decisor, habiéndose suprimido esta tarea al Comité de Ministros. Además, el mismo Protocolo eliminó el órgano de la Comisión.

En la actualidad, el Tribunal está compartimentalizado en Comités, Cámaras y la Gran Cámara o pleno del Tribunal. De esta forma, los Comités deciden sobre la inadmisibilidad *ad*

²²² **SAIZ ARNAIZ** (1999), pp. 135 y 136. El texto completo del Convenio se encuentra como anexo en la presente investigación.

²²³ **DRZEMCZEWSKI** (1980), pp. 54 y 55. Citado por **SAIZ ARNAIZ** (1999), p. 136

portas de las denuncias. En caso contrario, son remitidas a una de las Cámaras para que se pronuncie sobre su admisibilidad y méritos. En el evento de que el caso contenga un aspecto delicado sobre la interpretación de la Convención o de sus Protocolos, o que su resolución por parte de la Cámara pueda tener algún aspecto contradictorio con alguna sentencia anterior del Tribunal, deberá remitirse al pleno del Tribunal, para que sea éste quien dirima el contencioso.

Por otro lado, deben destacarse los términos mismos del Convenio, que utiliza un lenguaje poco común al utilizado normalmente en tratados internacionales, con locuciones como derecho “a una asistencia letrada”, “respeto de la vida privada y familiar” o “libertad de pensamiento”, más propios de textos constitucionales. La voluntad de los redactores del texto, fue reflejar disposiciones claras y directamente aplicables, por lo que los derechos que establece el Título Primero del Convenio se han venido a llamar normas “self executing”.

Aparte del léxico empleado, su singularidad con referencia a otros tratados internacionales, se muestra en que el TEDH no utiliza el recurso a “trabajos preparatorios” o los “argumentos históricos”, tan característicos en el ámbito de estos instrumentos, como una muestra de respeto a la soberanía de los Estados, y más bien apela a una interpretación dinámica y poco formalista de los conceptos.

Por otra parte, a la luz de sus más de 50 años de trabajo, se puede decir que el TEDH se ha comportado más como un órgano constitucional que jurisdiccional.²²⁴ Aunque existe la posibilidad de que un Estado demande a otro Estado, lo cierto es que el Convenio no está dirigido a dirimir conflictos interestatales, sino precisamente a regular las actuaciones de los Estados con sus ciudadanos. En este sentido, el TEDH ha caracterizado su labor como un «instrumento constitucional del orden público en el campo de los derechos humanos»²²⁵, y de hecho, en Austria y Suiza, el Convenio tiene expresamente reconocido su rango constitucional.

Aunque no es posible hablar de un Derecho constitucional común europeo propiamente, lo cierto es que los principios constitucionales se han ido homogeneizando cada vez más en el área, y en dicho fenómeno, el papel que el TEDH ha jugado es de primer orden.²²⁶ Por último,

²²⁴ En este sentido **SAIZ ARNAIZ** ha dicho: «El Tribunal Europeo de Derechos Humanos asume así, en la práctica, el papel de una especie de Tribunal Constitucional que fiscaliza la actividad de los poderes públicos estatales en su sometimiento al Convenio “obteniendo sucesivamente nuevas virtualidades del mismo texto invariable, por profundización de su significado, por la virtud creadora de la casuística, que excede siempre las previsiones iniciales de sus redactores, por adaptación de las normas a las nuevas situaciones sociales en que han de aplicarse”» **SAIZ ARNAIZ** (1999), p. 144. El texto entrecomillado se refiere a **GARCÍA DE ENTERRÍA** (1995), p. 377

²²⁵ Sentencia del TEDH de 23 de marzo de 1995, caso *LOIZIDOU CONTRA TURQUÍA*, A 310, apartado 75. El texto original reza: «constitutional instrument of European public order (ordre public)». En este sentido, **APARICIO PÉREZ** menciona: «[...] el que todos los tratados sirvan de parámetro interpretativo por la esencial rigidez que poseen dentro del propio ordenamiento no debe ocultarnos algo muy inmediato: aunque “in genere” formen parte del bloque de constitucionalidad, no son Constitución, y, por lo tanto, la fuente primaria interpretativa (principio de unidad del ordenamiento) sigue siendo esta última. En virtud de ese dato primario, el artículo 10.2 CE sigue generando todas sus virtualidades, ya que lo que hace es elevar a rango constitucional los efectos interpretativos derivados de los tratados y convenios que sobre derechos haya ratificado el Estado español válidamente. Dicho de otra forma: los demás tratados operan en el ordenamiento infraconstitucional mientras que los tratados sobre derechos operan en el nivel constitucional.» **APARICIO PÉREZ** (1989), p. 11

²²⁶ En este sentido **HÄBERLE** ha dicho: «La tesis que adoptamos como punto de partida del Derecho constitucional europeo viene a decir que todavía (sic) no existe tan Derecho constitucional europeo, toda vez que Europa como tal no forma un único Estado Constitucional. Ello no obstante, cada vez va surgiendo un conjunto más y más amplio de principios constitucionales «particulares» que resultan «comunes» a los diferentes Estados nacionales europeos, tanto si han sido positivizados como si no. Tales principios comunes aparecen parcialmente en las constituciones de los Estados nacionales y en el seno del Derecho

a la hora de considerar el contexto e importancia del Convenio, cabe destacar su fortalecimiento en el ámbito comunitario luego del texto del reciente Tratado de Ámsterdam²²⁷, y con la el texto de próxima aprobación de la Carta Europea de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea.²²⁸

5.1. EL CEDH Y EL ARTÍCULO 10.2 C.E.

Habíamos apuntado anteriormente, que una de las características más especiales del CEDH, es que cuenta con un órgano especializado, permanente y autónomo, que tiene como tarea ser el único intérprete autorizado del propio Convenio. Un simple razonamiento silogístico nos lleva a la conclusión que lo dicho por el TEDH en materia de derechos humanos, deberá vincular incluso al Tribunal Constitucional.²²⁹ Estamos conscientes de que esta afirmación reviste una fundamental trascendencia para el ordenamiento jurídico español, y que no es pacíficamente aceptada sin matizaciones.²³⁰

consuetudinario constitucional de éstos, derivado también en parte del ámbito de validez del «Derecho europeo» —como el de la Comunidad Europea, el del Tribunal de Derechos Humanos de Estrasburgo, reforzado recientemente por el Consejo de Europa—. **HÄBERLE** (1993), p. 11

²²⁷ En este sentido **OREJA AGUIRRE** ha dicho: «En el Tratado se ha recogido un amplio número de derechos y se ha procedido a una correcta estructuración de los mismo. Un primer grupo es, naturalmente, el de los **derechos fundamentales**. Hasta ahora, estos derechos eran protegidos por el juez comunitario, sobre la base de una referencia al Convenio Europeo de derecho humanos y libertades fundamentales de 1950 y a los principios generales comunes de las libertades europeas. Aunque esto fuera realmente innovador, sin embargo la construcción exclusivamente jurisprudencial dejaba una incertidumbre sobre la protección de estos derechos, hasta el punto de que dio lugar a sentencias de tribunales constitucionales como el italiano y el alemán, que se negaban a renunciar al ejercicio del control del respeto de los derechos fundamentales incluso en el ámbito comunitario. (...) Pero me parece que la novedad más importante es la de la tutela política de los derechos fundamentales con respecto a los Estados miembros. *De este modo el respeto de los derechos fundamentales se transforma en norma estructural e institucional de la Unión.*» **OREJA AGUIRRE** (1998), pp. 35 y 36.

²²⁸ Dicho texto establece en su artículo 50.3 “Limitación de los derechos garantizados: «En la medida en que la presente Carta contenga derechos que correspondan a derechos garantizados por el Convenio Europeo para la Protección de los Derechos Humanos y de las Libertades Fundamentales, su sentido y alcance serán similares a los que les confiere dicho Convenio, a menos que la presente Carta no garantice una protección más elevada o más amplia.», y en su artículo 51 “Nivel de protección”: «Ninguna de las disposiciones de la presente Carta podrá interpretarse como limitativa o lesiva de los derechos humanos y libertades fundamentales reconocidos, en su respectivo ámbito de aplicación, por el Derecho Internacional y los convenios internacionales de los que son parte la Unión, la Comunidad o los Estados miembros, y en particular el Convenio Europeo para la Protección de los Derechos Humanos y de las Libertades Fundamentales, así como por las constituciones de los Estados miembros.»

²²⁹ En este sentido menciona **APARICIO PÉREZ**: «cuando la decisión del TEDH define y delimita el contenido de un derecho recogido en la Convención en la que no se haya de manera expresa [...] nos encontramos ante verdaderas normas materialmente convencionales *que tienen eficacia obligatoria no sólo ante el Tribunal Constitucional sino también ante los demás poderes del Estado*; y, en cuanto supongan la entrada en escena de un nuevo derecho, atribuible a un derecho-matriz fundamental de nuestro ordenamiento, se integrará con la correspondiente posición reforzada en el nivel constitucional» **APARICIO PÉREZ** (1989), p. 17 y 18. La cursiva es nuestra.

²³⁰ En este sentido el Tribunal constitucional ha dicho: «si bien tanto al TEDH como a este Tribunal les corresponde declarar la violación de derechos y libertades fundamentales y, de este modo, asegurar su protección, sus respectivas funciones se llevan a cabo en el ámbito de distintos órdenes jurídicos, estando únicamente sometido este Tribunal a la Constitución y a lo dispuesto en su Ley Orgánica (art. 1.1 LOTC), con independencia del mandato de interpretación que deriva del art. 10.2 CE. Sin que del art. 53 y concordantes del Convenio de Roma de 1950 se desprenda en modo alguno que este Tribunal sea una instancia jerárquicamente subordinada al TEDH y obligada, por tanto, a dar cumplimiento a sus Sentencias en el orden interno.». Providencia del Tribunal Constitucional de 31 de enero de 1994 (RA 2292/1993), de la Sala Segunda, Sección Tercera, en la que se declara inadmisibile el recurso de amparo del señor Ruíz-Mateos y otros contra las SSTC 166/1986 y

En efecto, tal y como ha dicho el mismo Tribunal Constitucional, dicho organismo no está sometido más que a la propia «Constitución y a lo dispuesto en su Ley Orgánica»²³¹. Sin embargo, con esta afirmación el Tribunal Constitucional —pensamos nosotros que en un afán de autodeterminación— matiza algo que en sus primeros años le parecía absolutamente claro. En este sentido, el Tribunal Constitucional en su STC 12/1981, referida al derecho fundamental de la tutela judicial efectiva, fundamentó su criterio al respecto, en atención directa a lo sostenido por el TEDH y dijo:

«Este es el criterio sustentado por el Tribunal Europeo de Derechos Humanos en su sentencia de 17 de enero de 1970 (caso *Delcourt*), aplicando el artículo 6-1 del Convenio de Roma de 1950 (RCL 1979\2421) para la protección de los Derechos Humanos y libertades fundamentales, ratificado por España con arreglo al cual hay que interpretar las normas relativas a los derechos fundamentales y a las libertades que la Constitución reconoce, conforme al artículo 10-2 de la norma suprema. [...]»²³²

Y luego, por el paralelismo que tenía este caso con aquél resuelto por el TEDH continuó diciendo:

«Frente a esta tesis, el Tribunal Europeo afirma que también ese control de legalidad está sometido a los principios del juicio equitativo, puesto que la decisión sobre la legalidad de una sentencia puede influir, aunque en grados diversos, sobre la suerte definitiva del inculpado. Por estas razones, el fundamento jurídico de una sentencia penal no escapa a las garantías establecidas por el artículo 6-1 del Convenio.»²³³

Por otro lado, aceptando que el Tribunal Constitucional sólo está sometido a lo dicho por la «Constitución y a lo dispuesto en su Ley Orgánica», también debemos admitir que es la propia Constitución en su artículo 10.2, la que ordena que la interpretación de los derechos humanos, se haga de conformidad con los tratados internacionales suscritos en la materia, y que el TEDH es a su vez el único interprete autorizado para llevar a cabo esta tarea. El mismo Tribunal Constitucional ha admitido que las sentencias del TEDH son vinculantes para España:

«El TEDH es el órgano cualificado que tiene por misión la interpretación del Convenio, y sus decisiones son además *obligatorias y vinculantes para nuestro Estado*, cuando sea Estado demandado. *De ello se sigue que, declarada por Sentencia de dicho Tribunal una violación de un derecho reconocido por el Convenio Europeo que constituya asimismo la violación actual de un derecho fundamental consagrado en nuestra Constitución, corresponde enjuiciarla a este Tribunal, como Juez supremo de la Constitución y de los derechos fundamentales,*

6/1991, luego de la decisión del TEDH de 23 de junio de 1993, caso *RUÍZ-MATEOS CONTRA ESPAÑA*, en la que fue declarada la violación del artículo 6.1 del Convenio. A pesar de lo dicho, cabe destacar que esta resolución del Constitucional se está refiriendo básicamente a la cuestión de la ejecutividad de las sentencias del TEDH, y no al valor interpretativo que éstas tienen en materia de derechos humanos.

²³¹ Providencia del Tribunal Constitucional de 31 de enero de 1994 (RA 2292/1993), de la Sala Segunda, Sección Tercera, en la que se declara inadmisibile el recurso de amparo del señor Ruíz-Mateos y otros contra las SSTC 166/1986 y 6/1991, luego de la decisión del TEDH de 23 de junio de 1993, caso *RUÍZ-MATEOS CONTRA ESPAÑA*, en la que fue declarada la violación del artículo 6.1 del Convenio.

²³² STC 12/1981 de 10 de abril, fundamento jurídico 3.º

²³³ STC 12/1981 de 10 de abril, fundamento jurídico 3.º

respecto de los cuales nada de lo que a ello afecta puede serle ajeno. Por tanto ha de valorarse, en el plano de nuestro Derecho interno, si existen medidas para poder corregir y reparar satisfactoriamente la violación de ese derecho fundamental, en especial cuando se trata de la violación del derecho fundamental a la libertad del art. 17.1 C.E., que sigue siendo actual y por ello no puede ser reparada por su equivalente económico»²³⁴

Otro aspecto a dilucidar es si el mandato del artículo 10.2, a pesar de su tenor literal, implica una *integración* de facto de los contenidos constitucionales de los derechos fundamentales. Ciertamente, se podría argumentar que ésto no es así, puesto que lo prescrito por la Constitución española, es una *interpretación* y no una *integración*. No obstante, es innegable que al hacerse una interpretación de un texto legal, de hecho, se quiera o no, lo que se está haciendo es una integración, pues dilucida, concreta e incluye una idea que antes de la interpretación no existía. Por definición, interpretar un texto legal significa explicar o atribuir un significado al mismo, y en el paso del dato fáctico a la norma, siempre se presenta un fenómeno de integración.

Y los tratados internacionales, y el CEDH no es la excepción, necesariamente tienen que ser redactados de una manera amplia, y si se quiere ambigua, de la misma forma que una Constitución, porque es a través de su interpretación que debe de ir esclareciéndose e integrándose el contenido de cada norma.²³⁵ De hecho, tratándose de conceptos jurídicos indeterminados, es difícil negar que la interpretación no conlleve un elemento integrador, que concrete en el caso práctico, lo que debe entenderse por tales derechos en un contexto determinado.

Para ver lo anterior, basta con observar el siguiente ejemplo. El derecho a “proceso sin dilaciones indebidas” no está especificado ni por la Constitución española, ni por el CEDH, sino que es deliberadamente indeterminado, para que su interpretación pueda ser dinámica y atienda a las particulares circunstancias del caso, así como la ponderación de los elementos que vayan a tomarse en cuenta.

Y el Tribunal Constitucional ha dicho que esos elementos, basados en la doctrina del TEDH son, entre otros, «la complejidad del litigio, la conducta de los litigantes y de las autoridades y las consecuencias que del litigio presuntamente demorado se siguen para aquéllos».²³⁶ En

²³⁴ STC 245/1991, de 16 de diciembre, fundamento jurídico 3.º. La cursiva es nuestra.

²³⁵ En este sentido **REY MARTÍNEZ** señala: «No es difícil concluir, coherentemente, que el artículo 10.2 CE confiere a esos tratados, en los términos expuestos, «un plus» (**E. ALONSO**), un «gran valor potencial» (**J. DE ESTEBAN**), «un plusvalor normativo» (**J. BERMEJO**), «una nueva y singular eficacia» (**A. MANGAS**), «una singular dimensión» (STC 76/1982), dado que mientras los tratados internacionales ratificados no tienen más valor interpretativo-integrativo que el que posee el derecho infraconstitucional español, un sector específico de ellos, los relativos a los derechos humanos a que se refiere el artículo 10.2 CE, son fuente interpretativa-integrativa de los derechos fundamentales constitucionales por explícito mandato de la Constitución.» **REY MARTÍNEZ** (1989), p. 3615. La cursiva es nuestra.

²³⁶ En este sentido la STC 36/1984 de 14 de marzo dispuso: «Este concepto (i.e., el de proceso sin dilaciones indebidas) es manifiestamente un concepto indeterminado o abierto que ha de ser dotado de contenido concreto en cada caso atendiendo a criterios objetivos congruentes con su enunciado genérico. La remisión que el artículo 10.2 CE hace a la Declaración Universal de los Derechos Humanos y a los Tratados y Acuerdos Internacionales sobre las mismas materias suscritos por España para la interpretación de las normas constitucionales sobre derechos fundamentales y libertades públicas, autoriza y aun aconseja referirse para la búsqueda de estos criterios, a la doctrina sentada por el Tribunal Europeo de los Derechos Humanos (TEDH) al aplicar la norma contenida en el artículo 6.1 del Convenio para la protección de los derechos humanos y de las libertades fundamentales, según la cual: «Toda persona tiene derecho a que su causa sea oída equitativa, públicamente y dentro de un plazo razonable por un Tribunal independiente e imparcial ...». En su sentencia de 13 de julio de 1983, en el caso *Zimmermann y Steiner*, el mencionado TEDH, recogiendo una doctrina ya establecida en casos anteriores (asuntos

nuestra opinión, los criterios mencionados **interpretan y a la vez integran**, el concepto del derecho a un “proceso sin dilaciones indebidas” establecido en la Constitución española. Es más, el Tribunal Constitucional no ha tenido reparos a la hora de establecer que los criterios interpretativos para concretar éste (y otros derechos), han de vincularse de manera directa a la jurisprudencia del TEDH:

«Como decíamos, la doctrina jurisprudencial del TEDH [aquí se refieren a las sentencias **BUCHHOLZ** y **CORIGLIANO**] es de singular importancia en la materia, y así se recoge en alguna de las sentencias del TC que antes hemos traído a colación (sentencia de 14 de julio de 1981 o sentencia de 14 de marzo de 1984). La doctrina al respecto es inequívoca, dentro de las exigencias interpretativas del artículo 6.1 de la Convención, en cuanto el precepto no se limita a las cuestiones penales, sino que incluye “los litigios sobre sus derechos y obligaciones de carácter civil. [...] **Por dilación indebida** [en relación con el derecho a un proceso público sin dilaciones indebidas establecido por el artículo 24.2 CE] **no se está diciendo cosa distinta de lo que dice el artículo 6.1 de la Convención Europea y de lo que desde la afirmación de este precepto ha señalado el TEDH**». ²³⁷

Lo que sí debe quedar claro, es que el mandato interpretativo del artículo 10.2 CE, no implica una plena identidad entre lo dicho por el Tribunal Constitucional y el TEDH en materia de derechos humanos. Tal cosa sería una exigencia desproporcionada, especialmente si consideramos que no existen dos casos que sean exactamente iguales, teniendo cada uno, particularidades que provocan que ciertos aspectos se vean especialmente potenciados o atemperados. Es decir, la exigencia significa que partiendo de supuestos similares, el Tribunal Constitucional debe llegar a un resultado, que se corresponda con una deductibilidad lógica de lo dicho por el TEDH en circunstancias similares. En todo caso, se exige que al menos exista una ausencia de contradicción.

Lo anterior resulta lógico, pues exigir una identidad plena, ciertamente estaría “devaluando” la posición del propio Tribunal Constitucional, como ente máximo de interpretación constitucional, que no le permitiría ni siquiera declarar la inconstitucionalidad de un tratado internacional, que contraviniera la propia Constitución. Considérese incluso la posibilidad de que entre los mismos tratados internacionales sobre derechos humanos pueden existir puntos de fricción. De hecho, es claro que el Tribunal Constitucional, aunque siga la pauta del TEDH, no está obligado a hacer referencia alguna de la jurisprudencia del éste último.

Dicho esto, cabe preguntarse ¿la interpretación-integración que supone el artículo 10.2 CE por remisión a la jurisprudencia emanada por el TEDH en materia de derechos humanos, supone un peligro a nivel de las garantías de los derechos humanos? Nosotros opinamos lo contrario. De hecho, se puede decir que representa la forma idónea de preservar y proteger esos derechos, aunque sea recurriendo a una fuente externa. Nuestro razonamiento es el siguiente.

Considerar que en la era actual no es posible retrotraernos a otras épocas, donde los derechos humanos fueron sistemáticamente violados, nos parece no sólo arrogante, sino

König, Guzzardi, Buchholz, Foti y otros, Corigliano, Minelli), señala, como criterios a tener en cuenta, la complejidad del litigio, la conducta de los litigantes y de las autoridades y las consecuencias que del litigio presuntamente demorado se siguen para aquéllos. La aplicación de estos criterios al presente asunto obligan a concluir que el auto impugnado ha producido la lesión que se le imputa.» La cursiva es nuestra.

²³⁷ STC 1985/5, de 23 de enero, fundamento jurídico 4.º La cursiva es nuestra.

engañoso. Si algo nos enseña la historia, es que las sociedades atraviesan por ciclos, que se presentan una y otra vez, yéndose de un extremo de orden político (e incluso desorden) a otro. La historia también nos ha enseñado que bajo determinadas formas políticas, los derechos humanos han tendido a ser más vulnerados que en otras. Y aunque en este momento no nos encontremos en una de esas etapas, nadie garantiza que no se puedan volver a presentar. También hemos visto como distintos sistemas jurídicos nacionales han servido de instrumento, incluso a nivel de la interpretación constitucional, para realizar y justificar esas violaciones.

Es por estas razones que consideramos, que atenernos a un estándar internacional (mucho menos proclive a los vaivenes políticos de un país en particular), es la mejor garantía de que los derechos humanos sean garantizados y respetados. Aunque es claro que siempre existe la posibilidad de modificar la Constitución substancialmente, eliminando toda vinculación de una nación a dichos estándares internacionales, también produciría el efecto adverso de evidenciar unas tendencias claramente opuestas a la comunidad internacional, con todo lo que en una sociedad globalizada como la nuestra implica.

Ciertamente, como se desprende de las discusiones que precedieron a la promulgación de la Constitución del 78, los efectos que derivan del artículo 10.2 y que nosotros defendemos, fueron en cierta medida, los que se pretendían evitar, es decir, la integración de normas constitucionales con base en un texto internacional, el paralelismo constitucional, o la apelación a textos de marcada vaguedad. Sin embargo, aún no siendo esa la intención de los constituyentes, debemos aceptar que no podemos vincular el sentido de la norma constitucional, a la particular concepción que de ella tenían algunos de los encargados de su redacción y aprobación.²³⁸

Las constituciones deben entenderse como “organismos vivos” que se desarrollan y evolucionan, no por su propia modificación (aunque así ocurra en algunas oportunidades), sino a través de su necesaria adaptación a las circunstancias imperantes, vía interpretativa. Por eso, no debe sorprender el que una norma constitucional como el artículo 10.2, a través de los años, despliegue efectos que en su inicio no se pensaron, de la misma manera que nadie podía suponer en sus inicios, por ejemplo, el impacto que tendrían en el ordenamiento jurídico de Estados Unidos, las 5 primeras enmiendas que se le hicieron a su Constitución. Tal vez, el resultado es precisamente el que **SAINZ DE BARANDA** quería evitar, aunque como se ha visto, dichos efectos distan de tener el preconizado signo negativo.²³⁹

²³⁸ Coincidimos con **SAIZ ARNAIZ** en que: «El transcurso del tiempo permite, sin duda, relativizar la intensidad de aquellas discusiones, gráficamente evocadas por **MARTÍN-RETORTILLO** como «una tormenta en un vaso de agua», de manera que, si bien el sentido del art. 10.2 CE ha de buscarse «no ya desde su *ser* sino desde su *circunstancia*», en el momento presente aquella «disposición ha de estimarse por encima de la coyuntura que la hizo nacer». **SAIZ ARNAIZ**, (1999), p. 16

²³⁹ En este sentido, **GARCÍA DE ENTERRÍA** ha dicho: «Prácticamente, todos los Estados europeos que firmaron tranquilamente el Convenio con la idea clara de que sus respectivos Derechos internos sobrepasaban largamente los *standards* mínimos de protección que el Convenio imponía, han podido verse sorprendidos después con condenas (declaraciones de infracción del Convenio, más bien), como consecuencia de esa profundización de dicha carta, que es la gran obra del Tribunal Europeo. En otros términos, la jurisprudencia del Tribunal Europeo ha elevado notoriamente los niveles de protección de los derechos humanos efectivamente vividos en Europa.» **GARCÍA DE ENTERRÍA** (1987), p. 11

5.2. LA JURISPRUDENCIA DEL TEDH

Hemos recordado que el artículo 10.2 CE dispone que la materia relativa a los derechos humanos, debe interpretarse de conformidad con los tratados internacionales suscritos en la materia.²⁴⁰ Ese “se interpretarán de conformidad”, implica que la decisión de utilizar el canon hermenéutico señalado, no es una opción de libre disposición por parte del intérprete constitucional o los tribunales comunes, sino que es de obligado cumplimiento. Este carácter vinculante de la jurisprudencia del TEDH ha sido admitido por el Tribunal Constitucional de forma bastante rotunda al decir:

“De la Sentencia declarativa del TEDH cuyo carácter obligatorio es incuestionable, ha de deducirse, como efecto indirecto de la misma una infracción del art. 24.2 C.E. Desde la perspectiva de esta demanda de amparo el problema no consiste pues en la falta de ejecutoriedad de aquella Sentencia sino en la obligación de los poderes públicos -y en lo que aquí interesa en la obligación de este Tribunal Constitucional al que nada que afecte a los derechos fundamentales le es extraño [STC 26/1981 (RTC 1981\26)]- de tutelar y reparar satisfactoriamente una lesión de un derecho fundamental que sigue siendo actual. Es ésta una obligación que pesa sobre todos los poderes públicos, conforme a su respectivo ámbito de competencia, porque la Constitución obliga a todos ellos a su cumplimiento.”²⁴¹

No debemos olvidar que para recurrir al TEDH es requisito indispensable haber agotado la vía en la jurisdicción respectiva, y que tratándose de derechos humanos, normalmente el recurso de amparo será una de las instancias por las que se habrá tenido que pasar, antes del llegar al TEDH. Pues en los casos en que existe condena para España, es claro que el TEDH habrá realizado una apreciación diferente sobre los mismos hechos, a la hecha por el Tribunal Constitucional Español. Es claro que en estos casos, la adaptación va del Tribunal Constitucional al TEDH, y no al revés.

El mandato interpretativo de los derechos humanos, de acuerdo con los instrumentos internacionales ratificados en la materia, resulta especialmente lógico si se considera que ésto le permitió al Tribunal Constitucional, contar con todo un acervo jurisprudencial amplio y reposado dotado de una marcada autoridad, desde su constitución misma. Es por ello, que

²⁴⁰ Cabe destacar que España ratificó el Convenio con dos cláusulas de reserva, y precisamente una con relación a los artículos 5 y 6 del mismo, pero únicamente en la medida que fueran incompatibles con el régimen disciplinario de las Fuerzas Armadas. Sin embargo, nos podemos dar una idea de la importancia que el Tribunal Constitucional otorga a la jurisprudencia del TEDH, que en un caso que trataba precisamente del régimen disciplinario en el servicio militar, sostuvo: «En el caso español, el artículo 24.2 de la Constitución, al estar orientado hacia el proceso judicial penal, no es de aplicación inmediata al régimen disciplinario [militar] y tampoco puede aplicarse como derecho interno el artículo 6.º del Convenio Europeo en la interpretación dada por el Tribunal Europeo de Derechos Humanos, sobre la base de la remisión del artículo 10.2 de la Constitución, como pretende el recurrente. [...] *No cabe desconocer, sin embargo, que los derechos fundamentales responden a un sistema de valores y principios de alcance universal que subyacen a la Declaración Universal y a los diversos convenios internacionales sobre Derechos Humanos, ratificados por España, y que, asumidos como decisión constitucional básica, han de informar todo nuestro ordenamiento jurídico.* Por ello, una vez aprobada la Constitución, el régimen disciplinario militar ha de incorporar este sistema de valores y, en consecuencia, en aquellos casos en que la sanción disciplinaria conlleva, una privación de libertad, el procedimiento disciplinario legalmente establecido ha de responder a los principios que dentro del ámbito penal determinan el contenido básico del derecho a la defensa, de modo que este derecho no se convierta en una mera formalidad produciéndose, en definitiva, indefensión.» STC 21/1981, de 15 de junio, fundamento jurídico 10.º. La cursiva es nuestra.

²⁴¹ STC 245/1991, fundamento jurídico 4.º

el papel que jugó la jurisprudencia del TEDH, especialmente durante los primeros años de existencia del Tribunal Constitucional, resulta de un valor incalculable.²⁴²

Ciertamente, la literalidad del texto del Convenio no da muchas pistas para la cabal comprensión de sus normas. Por esta razón, el mandato constitucional contenido en el artículo 10.2 CE, debe leerse a la luz no sólo del Convenio, sino de toda la jurisprudencia del TEDH.²⁴³ Luego de las aproximadamente 1250 sentencias del TEDH, esas normas convencionales se han ido enriqueciendo y “rellenando”, con consecuencias que seguramente ni los redactores originales habrían podido prever.

Una característica de marcada relevancia en la jurisprudencia del TEDH, es la formulación de las llamadas nociones autónomas. Estas nociones autónomas son construcciones doctrinales elaboradas por el TEDH, mediante las cuales se dota de un significado propio y específico, a efectos del Convenio, a los términos, conceptos o derechos que en éste se encuentran. De esta manera, el TEDH se desvincula de los significados atribuidos por los ordenamientos nacionales a esos términos, conceptos o derechos, no atendiendo a interpretaciones que privilegien los criterios de los Estados en el derecho interno de cada país, y generando así, su propio e independiente acervo interpretativo.

Un ejemplo de lo anterior es el concepto de “acusado en materia penal” utilizado por el artículo 6 del Convenio. De esta forma, la manera en que se interpreta ese concepto por parte del TEDH, lo convierte en una noción autónoma de las propias que existan en cada uno de los países firmantes del Convenio. Lo anterior debe entenderse bajo la óptica del peligro que supondría, por vía del expediente de que un país determinado considerase que tal o cual procedimiento, no cabe dentro de su concepción propia de “materia penal”, pudiera desaplicar los principios que rigen en dicha rama del ordenamiento. Este intento, como se verá a la hora de analizar la jurisprudencia del TEDH, es bastante frecuente por los países firmantes.

Para terminar, debe mencionarse otra característica de gran importancia en la jurisprudencia del TEDH. Es el llamado principio de “cosa interpretada”, el cuál es más amplio que el de “cosa juzgada”, pues no afecta sólo a las partes involucradas²⁴⁴. Es decir, las

²⁴² Como ejemplo de lo anterior, podemos citar muchas de las sentencias en las que el Tribunal Constitucional se apoyó directamente en sentencias del TEDH, para interpretar e integrar el contenido de los derechos fundamentales, a saber: en materia de **tutela judicial efectiva**: SSTC 12/1981, de 10 de abril, 44/1983, de 24 de mayo, 18/1983, de 14 de mayo; **garantías procesales en causas que implicasen privación de libertad**: STC 21/1981, de 15 de junio; **principio de igualdad**: STC 22/1981, de 2 de julio; **derecho a un proceso público sin dilaciones indebidas**: SSTC 24/1981, de 14 de julio, 36/1984, de 14 de marzo, 5/1985, de 23 de enero; **presunción de inocencia**: STC 31/1981, de 28 de julio; **delimitación de plazo razonable de detención**: STC 41/1982, de 2 de julio; **libertad sindical**: STC 53/1982, de 22 de julio; **derecho a un proceso público**: STC 62/1982, de 15 de octubre; **derechos de comunicación de un condenado a prisión**: STC 73/1983; **derecho a un juez predeterminado**, SSTC 101/1984, de 8 de noviembre, 44/1985, de 22 de marzo; **presunción de inocencia y proporcionalidad de las medidas cautelares**, STC 108/1984, de 26 de noviembre; **prueba procesal**, STC 114/1984, de 29 de noviembre; **derecho a la vida en materia de aborto** STC 53/1985, de 11 de abril; **derecho a asistencia letrada** STC 74/1985, de 18 de junio; sólo por citar las más importantes dentro de los primeros años del Tribunal Constitucional.

²⁴³ En este sentido APARICIO PÉREZ ha dicho: «Pero es más: en virtud de esa recepción genérica o de esa especial fuerza recepticia que la Constitución otorga a ese tipo de tratados, los criterios para la interpretación constitucional no sólo están contenidos en las propias disposiciones del tratado de que se trate sino que se hallan también en su práctica normativa, es decir, en las decisiones, disposiciones y acuerdos que surjan de los órganos internacionales encargados de darles contenido, asegurar su cumplimiento y, en definitiva, interpretarles [...] Esto, según analizaremos, es perfectamente visible en el caso de la jurisprudencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos.» APARICIO PÉREZ (1989), p. 11

²⁴⁴ Cabe destacar que el CEDH dispone: «Artículo 46. Fuerza obligatoria y ejecución de las sentencias. 1. Las Altas Partes Contratantes se comprometen a acatar las sentencias definitivas del Tribunal en los litigios en que sean partes. 2. La sentencia

sentencias del TEDH, una vez que clarifican o desarrollan el sentido de una norma del Convenio, dicha interpretación se hace extensible y vincula, no sólo al Estado que fue demandado, sino a todos los Estados parte. De esta forma, la jurisprudencia del TEDH se integra no sólo en el contexto del propio Convenio, sino que automáticamente se inserta en los ordenamientos nacionales.²⁴⁵

6. EL ARTÍCULO 6 DEL CEDH

El artículo 6, apartados 1.º y 2.º del Convenio Europeo para la Protección de los Derechos Humanos dispone lo siguiente:

- “1. Toda persona tiene derecho a que su juicio sea realizado equitativamente, públicamente y en un período de tiempo razonable, por un tribunal independiente e imparcial establecido por la ley, que decidirá, sea sobre sus alegaciones sobre sus derechos y obligaciones de carácter civil, sea sobre el fundamento de cualquier acusación en materia penal dirigida contra ella.
2. Toda persona acusada de una infracción se presume inocente hasta que su culpabilidad haya sido legalmente establecida.”

Posteriormente, con la provisión hecha por el Protocolo N° 11 (ETS No. 155) del Convenio (que entró en vigor de forma general y para España el 1 de noviembre de 1998), se le agregó el encabezado al artículo “Derecho a un procedimiento equitativo”, según la traducción que fue publicada en el B.O.E. de 26 de junio de 1998.

Lo primero que cabe resaltar de dicho artículo, es que comprime en unos pocos renglones una amplia gama de los llamados derechos procesales o derechos de defensa. Sin embargo, no menciona expresamente el derecho a no autoincriminarse, sino que habla de las condiciones generales, de lo que podríamos denominar un *juicio justo o proceso equitativo*.²⁴⁶ Merece la pena destacar el *principio de presunción de inocencia*, y que los principios procedimentales que enmarca, se refieren tanto a las cuestiones sobre derechos y obligaciones de carácter civil, como *sobre el fundamento de toda acusación penal (charged with a criminal offence)*.

En relación con el tema que nos interesa, como habíamos dicho antes, el artículo 6 del Convenio no menciona el derecho a no autoincriminarse (como categoría general), el

definitiva del Tribunal será transmitida al Comité de Ministros, que velará por su ejecución.»

²⁴⁵ En este sentido menciona SAIZ ARNAIZ: «La adecuación de las jurisdicciones y, en general, de los poderes públicos, al entendimiento que de los derechos convencionales se deduce de las sentencias de Tribunal Europeo se concreta en el conocido como principio de «cosa interpretada», distinto de la «cosa juzgada» y que, al contrario de este último (arts. 42 y 44 CEDH) no aparece explicitado en el Convenio. De acuerdo con el precitado principio, que podría reconducirse al art. 32 CEDH, la interpretación del Convenio efectuada por el Tribunal no tiene un propósito limitado al caso que se encuentra decidiendo, sino que sirve para “clarificar, salvaguardar y desarrollar las normas del Convenio”, que imponen obligaciones objetivas a todos los Estados parte para la protección de los derechos humanos.» SAIZ ARNAIZ (1999), pp. 143 y 144. El texto entrecomillado se refiere a la Sentencia del TEDH de 18 de enero de 1978, caso Irlanda contra el Reino Unido, párrafo 154. Las palabras originales son: “to elucidate, safeguard and develop the rules instituted by the Convention”

²⁴⁶ De hecho, su denominación en lengua inglesa es “Right to a fair trial”, lo que literalmente se podría traducir como “derecho a un juicio justo”.

derecho a guardar silencio o el derecho a no declarar contra sí mismo (como categorías más restringidas), razón por la cual, antes de que el TEDH se pronunciara expresamente al respecto, existían varias dudas sobre el tema:

La primera y más importante es si el artículo 6 del Convenio, efectivamente comprendía el derecho a no autoincriminarse y por ende, el derecho a guardar silencio y el derecho a no declarar contra sí mismo.

Por otro lado, el apartado primero del artículo utiliza el término “acusación”, por lo que también existía la duda si para que los derechos de esta norma resultaran aplicables, cuando no se tratara de alegaciones sobre derechos y obligaciones de carácter civil, era necesario que el individuo fuera sujeto de una acusación formal.

Una tercera duda muy relacionada con la anterior, resultaba del concepto “acusación penal”, en el sentido de si los derechos precisaban para su aplicación (aparte de los casos que versaran sobre alegaciones de derechos y obligaciones de carácter civil), que hubiera sido incoado un proceso penal, o si era posible hacerlos extensivos a otro tipo de procedimientos sancionatorios, como por ejemplo los administrativos, y en especial, sobre el procedimiento sancionador tributario.

A estas cuestiones vamos a dedicar las siguientes páginas.

6.1. ANTECEDENTES. LA SENTENCIA ORKEM

La Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas (en adelante el Tribunal) de 18 de octubre de 1989, conocida como el caso *ORKEM CONTRA LA COMISIÓN DE LAS COMUNIDADES EUROPEAS* (en adelante la CCE), se dictó en relación con una solicitud de información de dicha Comisión a una empresa, en el marco de las potestades atribuidas a la primera, en el ámbito de la protección de las políticas de competencia de la actual Unión Europea.²⁴⁷

²⁴⁷ El Tratado Constitutivo de la Comunidad Europea, en las disposiciones aplicables a las empresas en materia de competencia dispone: «Artículo 81 (antiguo artículo 85) 1. Serán incompatibles con el mercado común y quedarán prohibidos todos los acuerdos entre empresas, las decisiones de asociaciones de empresas y las prácticas concertadas que puedan afectar al comercio entre los Estados miembros y que tengan por objeto o efecto impedir, restringir o falsear el juego de la competencia dentro del mercado común y, en particular, los que consistan en: a) fijar directa o indirectamente los precios de compra o de venta u otras condiciones de transacción; b) limitar o controlar la producción, el mercado, el desarrollo técnico o las inversiones; c) repartirse los mercados o las fuentes de abastecimiento; d) aplicar a terceros contratantes condiciones desiguales para prestaciones equivalentes, que ocasionen a éstos una desventaja competitiva; e) subordinar la celebración de contratos a la aceptación, por los otros contratantes, de prestaciones suplementarias que, por su naturaleza o según los usos mercantiles, no guarden relación alguna con el objeto de dichos contratos. 2. Los acuerdos o decisiones prohibidos por el presente artículo serán nulos de pleno derecho. 3. No obstante, las disposiciones del apartado 1 podrán ser declaradas inaplicables a: - cualquier acuerdo o categoría de acuerdos entre empresas; - cualquier decisión o categoría de decisiones de asociaciones de empresas; - cualquier práctica concertada o categoría de prácticas concertadas, que contribuyan a mejorar la producción o la distribución de los productos o a fomentar el progreso técnico o económico, y reserven al mismo tiempo a los usuarios una participación equitativa en el beneficio resultante, y sin que: a) impongan a las empresas interesadas restricciones que no sean indispensables para alcanzar tales objetivos; b) ofrezcan a dichas empresas la posibilidad de eliminar la competencia respecto de una parte sustancial de los productos de que se trate.»; «Artículo 82 (antiguo artículo 86) Será incompatible con el mercado común y quedará prohibida, en la medida en que pueda afectar al comercio entre los Estados miembros, la explotación abusiva, por parte de una o más empresas, de una posición dominante

Estas potestades se rigen por el reglamento nº 17 del Consejo, de 6 de febrero de 1962, primer Reglamento de aplicación de los artículos 85 y 86 del Tratado CEE. Cabe resaltar que dicho reglamento presenta grandes similitudes con el procedimiento inspector y sancionador tributario español, entre las que podemos citar:

- La normativa para velar por el respeto de los artículo 85 y 86 del Tratado CEE, se compone de dos procedimientos consecutivos pero distintos. El primero de investigación preliminar, y el segundo de carácter sancionatorio (y contradictorio), que se inicia mediante una comunicación de los cargos.
- Se le atribuyen a la Comisión amplias facultades de investigación y de verificación, otorgándole la potestad de exigir las informaciones, y de proceder a las verificaciones que sean necesarias para descubrir las infracciones de los artículos 85 y 86 del Tratado.
- La imposición de un deber de colaboración activa de las empresas en este sentido, mediante la entrega de la información solicitada.
- La información solicitada debe ser relevante para la investigación de la posible infracción contra la política de competencia.
- Imposición de multas sancionatorias (e incluso prisión) en caso de incumplimiento de dicho requerimiento de información.

En el caso de marras, la CCE solicitó una serie de informaciones al demandante, el cual consideró que con ello, la CCE le obligaba a declararse culpable, confesando haber infringido las normas sobre competencia y a denunciar a otras empresas. Según el demandante, con esto la CCE violó el principio general que consagra el derecho a no declarar contra sí mismo, que forma parte del Derecho comunitario, en tanto que principio consagrado por los ordenamientos jurídicos de los Estados miembros, y por el Convenio Europeo para la Protección de los Derechos Humanos y Libertades Fundamentales.

En lo que nos interesa, el Tribunal reconoció que el derecho a no declarar contra sí mismo:

- Forma parte del genérico derecho de defensa y está en relación con el principio de presunción de inocencia;
- Puede ser alegado también por personas jurídicas;
- Aplica incluso a procedimientos de investigación previa, si existe la posibilidad de que este derecho quede irremediablemente dañado en un procedimiento posterior;
y

en el mercado común o en una parte sustancial del mismo. Tales prácticas abusivas podrán consistir, particularmente, en: a) imponer directa o indirectamente precios de compra, de venta u otras condiciones de transacción no equitativas; b) limitar la producción, el mercado o el desarrollo técnico en perjuicio de los consumidores; c) aplicar a terceros contratantes condiciones desiguales para prestaciones equivalentes, que ocasionen a éstos una desventaja competitiva; d) subordinar la celebración de contratos a la aceptación, por los otros contratantes, de prestaciones suplementarias que, por su naturaleza o según los usos mercantiles, no guarden relación alguna con el objeto de dichos contratos.»

- Aplica además en el ámbito de infracciones de naturaleza económica, y no solamente en el ámbito estrictamente penal.²⁴⁸

En este sentido, el Tribunal señaló en sus párrafos 34 y 35:

«34. Por consiguiente, aunque para preservar la eficacia de los apartados 2 y 5 del artículo 11 del Reglamento nº 17 la Comisión tenga la potestad de obligar a la empresa a que facilite toda la información necesaria relacionada con hechos de los que pueda tener conocimiento y a que le presente, si fuere preciso, los documentos correspondientes que obren en su poder, incluso si los mismos pueden servir para probar contra ella o contra cualquier otra empresa la existencia de una conducta contraria a la competencia, la referida institución no puede, mediante una decisión de solicitud de información, vulnerar el derecho de defensa reconocido a la empresa. 35. Así pues, la CCE no puede imponer a la empresa la obligación de dar respuestas que impliquen admitir la existencia de una infracción cuya prueba incumbe a la CCE.»

En la sentencia se acogió parcialmente el recurso del demandante, puesto que del conjunto de informaciones solicitadas por la CCE, no todas implicaban admitir hechos de los cuales se desprendera la comisión de una infracción, sino simplemente la precisión de determinadas situaciones fácticas. Sin embargo, queda claro que si de dicha información, no importando su formato, se pudieran desprender evidencias sobre la comisión de una infracción, cesaría el deber de colaboración impuesto a las empresas, así como la potestad de información otorgada a la Comisión, quién tendría que procurarse la evidencia por medios distintos.

Asimismo, el Tribunal, a pesar de referirse al derecho a no declarar contra sí mismo, dejó claro que con el término *declaración* no se refiere únicamente a declaraciones orales o escritas, o como contestación a preguntas, sino que dentro del término *declaración* se incluye la entrega de información en documentos contables, registrales o de otros tipos.²⁴⁹

Cabe resaltar que el Tribunal, aún reconociendo la importancia que tienen las potestades de información otorgadas a la Comisión en materia de competencia, para preservar la libre competencia en el mercado como objetivo primordial de la Unión Europea, en ningún momento consideró que garantizar el derecho a la defensa, en la forma del derecho a no

²⁴⁸ Estas conclusiones se desprenden de una lectura integral de los párrafos 26 a 35. En particular, el párrafo 33 menciona: «A este respecto, este Tribunal de Justicia ha declarado recientemente, en la sentencia de 21 de septiembre de 1989 (*HOECHST CONTRA COMISIÓN*, asuntos acumulados 46/87 y 227/88, Rec. 1989, p. 2859, apartado 15), que si bien es cierto que el derecho de defensa debe ser respetado en los procedimientos administrativos que pueden dar lugar a una sanción, ha de evitarse, al mismo tiempo, que el mencionado derecho quede irremediablemente dañado en los procedimientos de investigación previa, que puedan tener un carácter determinante para la constitución de pruebas del carácter ilegal de conductas de las empresas susceptibles de generar la responsabilidad de éstas. Por consiguiente, si bien algunas manifestaciones del derecho de defensa afectan únicamente a los procedimientos contradictorios que siguen a una comunicación de los cargos imputados, otras deben ser respetadas ya en la fase de investigación previa.»

²⁴⁹ Así se desprende de los párrafos 37 a 40, en los cuales se mencionan informaciones fácticas sobre la realización de reuniones, la condición de los participantes y los documentos donde esto se consigne, preguntas relativas a precios e iniciativas destinadas a fijar y mantener precios, información sobre toda gestión o medida concertada que pudiera haber sido considerada o adoptada para sostener iniciativas en materia de precios, información sobre cuotas, objetivos o reparto entre productores, la descripción de cualquier método de control de objetivos expresados en volumen o cuotas, e incluso información comunicada por la empresa a otros productores en lo relativo a la producción y a la venta del producto que se trate.

declarar contra sí mismo, pudiera ser limitado en función de la necesidad de obtención de información por parte de la Comisión, para el cumplimiento de ese fin.

Por otra parte, a pesar de las conclusiones a las que el Tribunal arribó, también vino a arrojar más polémica sobre si el Convenio Europeo para la Protección de los Derechos Humanos reconocía el derecho a no declarar contra sí mismo, pues en el párrafo 30 manifestó:

«Por lo que se refiere al artículo 6 del Convenio Europeo, aun admitiendo que pueda ser invocado por una empresa objeto de una investigación en materia de Derecho sobre la competencia, es preciso hacer constar que ni de su texto ni de la jurisprudencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos se desprende que dicha disposición reconozca el derecho a no declarar contra sí mismo.»

Por otro lado, el TEDH en su sentencia *RIEGEISEN CONTRA AUSTRIA*, se había pronunciado en el sentido de que:

«Para que el artículo 6, párrafo 1 (art.6-1), sea aplicable a un caso ("contestation") no es necesario que las dos partes sean personas privadas, lo cual es el punto de vista mayoritario de la Comisión y del Gobierno. El significado del Artículo 6, párrafo (1) (art. 6-1), es mucho más amplio; la expresión francesa "contestation sur (des) droits et obligations de caractère civil" abarca todos los procedimientos cuyo resultado sea decisivo para los derechos y obligaciones de carácter privado. El texto inglés (determination of ... civil rights and obligations), confirma esta interpretación. El carácter de la legislación que gobierna la manera en que la materia se determina (legislación civil, comercial, administrativa, etc.) y el de la autoridad que es investida con la jurisdicción sobre esta materia (tribunal ordinario, ente administrativo, etc.) son por tanto de poca importancia».²⁵⁰

Debido a este pronunciamiento, surgieron demandas en las cuales las partes alegaron la violación del artículo 6.1 del Convenio, con relación a procedimientos tributarios, en la consideración de que en ellos se decidía sobre *derechos y obligaciones de carácter civil*. No obstante, dichas demandas no prosperaron, ya que en opinión de la Comisión, los procedimientos tributarios no afectaban derechos y obligaciones de carácter civil.²⁵¹

Siguiendo esta línea, la Comisión declaró inadmisibles en varias oportunidades demandas interpuestas en relación con procedimientos tributarios, ya que en su opinión, la naturaleza del Derecho tributario no lo permite, por imperar las notas del Derecho público, y el ejercicio de potestades por parte de un ente público.²⁵²

²⁵⁰ Sentencia TEDH, caso *RIEGEISEN CONTRA AUSTRIA* (1971), párrafo 94. El texto original reza: «94. For Article 6, paragraph (1) (art. 6-1), to be applicable to a case ("contestation") it is not necessary that both parties to the proceedings should be private persons, which is the view of the majority of the Commission and of the Government. The wording of Article 6, paragraph (1) (art. 6-1), is far wider; the French expression "contestations sur (des) droits et obligations de caractère civil" covers all proceedings the result of which is decisive for private rights and obligations. The English text "determination of ... civil rights and obligations", confirms this interpretation. The character of the legislation which governs how the matter is to be determined (civil, commercial, administrative law, etc.) and that of the authority which is invested with jurisdiction in the matter (ordinary court, administrative body, etc.) are therefore of little consequence.»

²⁵¹ Decisiones de la Comisión Europea de Derechos Humanos, *X. CONTRA AUSTRIA*, de 8 de julio de 1980 (número de aplicación 8903/80) y *X. CONTRA FRANCIA*, de 4 de mayo de 1983 (número de aplicación 9908/92).

²⁵² Decisiones de la Comisión Europea de Derechos Humanos, casos *M. CONTRA REINO UNIDO*, de 4 de mayo de 1987

De todo lo anterior se pueden extraer dos conclusiones. La primera, que según la Comisión de las Comunidades Europeas, el texto del artículo 6.1 de la Convención no mencionaba expresamente el derecho a no autoincriminarse, y que tampoco podía deducirse esta interpretación de la jurisprudencia vertida, ni de la Comisión Europea de Derechos Humanos, ni del TEDH. La segunda, que en la opinión de éstas dos últimas, los litigios que se refirieran al Derecho tributario, no podían enmarcarse dentro de la violación al artículo 6.1 como procesos que versaran sobre derechos y obligaciones de carácter civil.

6.2. FUNDAMENTO Y UBICACIÓN DEL DERECHO A NO AUTOINCRIMINARSE

Habíamos mencionado que el artículo 6 del Convenio no menciona nada respecto a el derecho a no autoincriminarse, derecho a guardar silencio o el derecho a no declarar contra sí mismo. Es por tanto de rigor esclarecer si los citados derechos se encuentran cobijados bajo el genérico "derecho a un proceso equitativo ("right to a fair trial")", y en caso afirmativo, cuál es el fundamento que el TEDH les otorga.

En este sentido no existe dificultad alguna para afirmar que el derecho a no autoincriminarse, efectivamente se encuentra en la noción misma de un proceso equitativo, tal y como lo han señalado tanto el TEDH como la Comisión en numerosas ocasiones. Empezaremos por citar la sentencia *FUNKE*, en la cual se dijo:

"El Tribunal constata que las autoridades aduaneras provocaron la condena del Sr. Funke con el fin de obtener ciertos documentos cuya existencia creían cierta, aunque no tenían la certeza de ello. Siendo incapaces o no queriendo obtenerlos por otros medios, intentaron obligar al demandante a que proveyera las pruebas de las infracciones que supuestamente había cometido. Pero, las características especiales de las leyes sobre Derecho aduanero no pueden justificar una violación del derecho de toda persona "acusada en materia penal", según el significado propio de esa expresión en el artículo 6, a guardar silencio y a no contribuir a su propia incriminación."²⁵³

Esta sentencia, que después será ampliamente analizada, muestra como a pesar de la falta de mención expresa del artículo 6 del Convenio, el TEDH no encuentra problema en ubicar dentro del significado propio que le atribuye al citado artículo, tanto el derecho a guardar silencio, como el derecho a no autoincriminarse. Sin embargo, en este pronunciamiento no se dan pistas de cuál es el fundamento o propósito que el Tribunal le atribuye a estas garantías. Por eso nos parece conveniente referirnos a la sentencia *MURRAY CON EL REINO UNIDO*, en la cual el Tribunal se "reinterpreta" refiriéndose a la propia sentencia *FUNKE* al decir:

(número de aplicación 12040/86); *WAKTER SCHRAFT CONTRA ALEMANIA*, de 9 de diciembre de 1988 (número de aplicación 13550/88); *RANTNER CONTRA AUSTRIA*, de 6 de marzo de 1989 (número de aplicación 12337/86); entre otras. En este sentido ver **FROMMEL** (1995), pp. 457 y 458.

²⁵³ Sentencia del TEDH de fecha 25 de febrero de 1993, caso *FUNKE CONTRA FRANCIA*, párrafo 44. El texto original reza: «The Court notes that the customs secured Mr Funke's conviction in order to obtain certain documents which they believed must exist, although they were not certain of the fact. Being unable or unwilling to procure them by some other means, they attempted to compel the applicant himself to provide the evidence of offences he had allegedly committed. The special features of customs law (see paragraphs 30-31 above) cannot justify such an infringement of the right of anyone "charged with a criminal offence", within the autonomous meaning of this expression in Article 6 (art. 6), to remain silent and not to contribute to incriminating himself.»

«Los hechos de el presente caso deben distinguirse de aquellos del caso Funke, donde procedimientos penales fueron incoados contra el aplicante por parte de las autoridades aduaneras en un intento de obligarle a proveer evidencias de las infracciones que supuestamente había cometido. Tal grado de coerción en ese caso fue encontrado por el Tribunal como incompatible con el Artículo 6 (art. 6) ya que, en efecto, eso destruyó la verdadera esencia del privilegio contra la autoincriminación.»²⁵⁴

Aquí se empieza a vislumbrar como la coerción sobre el sospechoso o acusado con el objeto de obtener pruebas, se perfila como elemento contrario al espíritu del artículo 6 del Convenio. Por el hecho de referirse al concepto de “coerción” (“compulsion” en inglés), en principio podemos decir que indirectamente lo que se está protegiendo, es la libre voluntad del sospechoso o acusado, para que se enfrente a una acusación de la manera que considere más conveniente para sus intereses. En este sentido la misma sentencia también señaló que:

«Aunque no esté específicamente mencionado en el Artículo 6 (art. 6) de el Convenio, no puede haber duda de que el derecho a guardar silencio durante un interrogatorio policial y el privilegio contra la autoincriminación, subyace en el corazón de la noción de un proceso equitativo según el artículo 6 (art. 6). [...] Mediante el otorgamiento al acusado de protección contra la coerción inapropiada por parte de las autoridades, estas inmunidades contribuyen a evitar errores judiciales y asegurar los propósitos del Artículo 6 (art. 6).»²⁵⁵

La referencia a los “errores judiciales” podemos ubicarla en el contexto del derecho a guardar silencio, porque como veremos más adelante al analizar en profundidad algunas de las sentencias del TEDH, se refiere a errores inducidos por la obtención de declaraciones, de aquellos que prefieren declarar con tal de evitar la coerción y castigo por falta de colaboración, aún a costa de admitir hechos o situaciones que sean falsos. De ahí la diferencia que el TEDH hace con respecto a datos o información que tienen una existencia independiente de quien la proporciona, como lo serían las muestras de tejido o sangre.²⁵⁶ En la sentencia SAUNDERS CONTRA EL REINO UNIDO, además de reiterar lo dicho por los extractos citados, arroja nueva luz sobre el fundamento del derecho a no autoincriminarse:

«68. El Tribunal recuerda que, aunque no esté específicamente recogido en el Artículo 6 del Convenio, el derecho a guardar silencio y a no incriminarse a sí mismo, son generalmente reconocidos en estándares internacionales que se apoyan en el corazón mismo de la noción del derecho a un proceso equitativo del Artículo 6. Su fundamento se encuentra *inter alia*, en la

²⁵⁴ Sentencia del TEDH de 8 de febrero de 1996, caso *MURRAY CONTRA EL REINO UNIDO*, párrafo 49. El texto original dice: «The facts of the present case accordingly fall to be distinguished from those in Funke (see paragraph 41 above) where criminal proceedings were brought against the applicant by the customs authorities in an attempt to compel him to provide evidence of offences he had allegedly committed. Such a degree of compulsion in that case was found by the Court to be incompatible with Article 6 (art. 6) since, in effect, it destroyed the very essence of the privilege against self-incrimination.»

²⁵⁵ Sentencia del TEDH de 8 de febrero de 1996, caso *MURRAY CONTRA EL REINO UNIDO*, párrafo 45. El texto original señala: «Although not specifically mentioned in Article 6 (art. 6) of the Convention, there can be no doubt that the right to remain silent under police questioning and the privilege against self-incrimination are generally recognised international standards which lie at the heart of the notion of a fair procedure under Article 6 (art. 6) [...]. By providing the accused with protection against improper compulsion by the authorities these immunities contribute to avoiding miscarriages of justice and to securing the aims of Article 6 (art. 6).»

²⁵⁶ En este sentido ver la sentencia del TEDH de 17 de diciembre de 1996, caso *SAUNDERS CONTRA EL REINO UNIDO*, párrafo 69.

protección del acusado frente a una coerción inadecuada por parte de la autoridad contribuyendo, de esta manera, a evitar errores judiciales y a cumplir con el espíritu del Artículo 6. El derecho a no incriminarse a sí mismo, en particular, presupone que la Acusación en un asunto penal busca probar una hipótesis contra el acusado, pero sin poder acudir a pruebas obtenidas a través de métodos coercitivos o de opresión a despecho de la voluntad del acusado. En este sentido, el derecho está muy unido al de presunción de inocencia del Artículo 6 § 2 del Convenio.»²⁵⁷

Es de destacar por un lado, la apelación al respeto de la voluntad del acusado, así como la referencia y vinculación que se hace del derecho a no autoincriminarse con el principio de presunción de inocencia. Este último no es más que la otra cara de la moneda, pues es claro que existiendo esta presunción, y no pudiendo obligarse al acusado a colaborar en la causa que se le imputa, la carga de la prueba estará sobre quién realice la acusación. Así pues, podemos ver como el TEDH encuentra diversas razones que apoyan el reconocimiento del derecho a no autoincriminarse:

- Su reconocimiento internacional como requisito básico de un proceso equitativo
- La necesidad de evitar errores judiciales
- El respeto sobre la voluntad del acusado
- Evitar la coacción sobre el acusado, siendo la parte acusadora la encargada de probar la culpabilidad del acusado²⁵⁸

Por otra parte, como hemos visto, el TEDH habla tanto de un derecho a no autoincriminarse, como de un derecho a guardar silencio. En este sentido, consideramos que tal y como se había expuesto, el primero contiene al segundo, que siguiendo a **HERRERA MOLINA**, podría considerarse como una «modalidad cualificada del derecho a no autoincriminarse: este último se basa en el genérico respeto a la dignidad del acusado y en la ausencia de coerciones sobre su voluntad; el derecho a guardar silencio tiene un fundamento adicional: evitar que las presiones sobre el acusado (por ejemplo, las sanciones por negarse a

²⁵⁷ Párrafo 68 de la Sentencia del TEDH, *SAUNDERS CONTRA EL REINO UNIDO*, de 17 de diciembre de 1996. El original dice: «The Court recalls that, although not specifically mentioned in Article 6 of the Convention (art. 6), the right to silence and the right not to incriminate oneself are generally recognised international standards which lie at the heart of the notion of a fair procedure under Article 6 (art. 6). Their rationale lies, *inter alia*, in the protection of the accused against improper compulsion by the authorities thereby contributing to the avoidance of miscarriages of justice and to the fulfilment of the aims of Article 6 (art. 6) (see the above-mentioned John Murray judgment, p. 49, para. 45, and the above-mentioned Funke judgment, p. 22, para. 44). The right not to incriminate oneself, in particular, presupposes that the prosecution in a criminal case seek to prove their case against the accused without resort to evidence obtained through methods of coercion or oppression in defiance of the will of the accused. In this sense the right is closely linked to the presumption of innocence contained in Article 6 para. 2 of the Convention (art. 6-2).»

²⁵⁸ La interpretación sobre este punto de la jurisprudencia del TEDH que hace **HERRERA MOLINA** la resume de la siguiente forma: «A juicio del Tribunal estos derechos tienen un múltiple fundamento:

—Por un lado, se trata de «proteger al acusado frente a una coerción inadecuada por parte de la autoridad» evitando así conductas contrarias a la justicia.

—En concreto, el derecho a no declarar contra sí mismo pretende que la prueba de cargo no se obtenga coaccionando la voluntad del acusado. En este sentido se encuentra íntimamente ligado a la presunción de inocencia.

—Sin embargo, el derecho a no declarar contra sí mismo se fundamenta, en primer lugar, en el respeto a la voluntad del acusado de permanecer en silencio. Se trataría en definitiva, de preservar la autonomía de la voluntad y la dignidad humana.» **HERRERA MOLINA** (1997), p. 143

colaborar) le induzcan a realizar una confesión falsa que después se utilice para condenarle.»²⁵⁹

Esta es también la opinión del **JUEZ MARTENS** en la sentencia *SAUNDERS*, que en su voto disidente señaló que «Aquí es suficiente hacer notar que en mi opinión dos derechos separados, pero relacionados están involucrados, de los cuales el derecho a no autoincriminarse, como he indicado, es el más amplio. [...] En este contexto, entiendo que juristas y tribunales frecuentemente aceptan una razón adicional. Sus formulaciones varían, pero todas ellas se resumen en la proposición de que el respeto por la dignidad y autonomía humana, requiere que cada sospechoso sea completamente libre para decidir, cuál actitud adoptar con respecto a los cargos penales que se le imputen. En este sentido sería incorrecto, por incompatible con ese respeto, coaccionar a un acusado a cooperar de cualquier manera a su propia condena. Esta razón a menudo parece ser, la principal justificación del más amplio privilegio contra la autoincriminación.»²⁶⁰

6.3. EL SIGNIFICADO PROPIO DEL CONCEPTO «MATERIA PENAL» DEL CEDH

Se puede decir que con frecuencia, la metodología de análisis del TEDH es poco formalista y trata de evitar, las nomenclaturas utilizadas por los Estados miembros en lo que se refiere a definiciones o categorías, lo cual resulta en nuestra opinión, la manera correcta de tratar un instrumento internacional como lo es el Convenio, que por su propia naturaleza, está llamado a aglutinar una serie de países con una tradición jurídica bastante heterogénea.

Con respecto al concepto de "materia penal", son dos sentencias las que han servido de base para mostrar el punto de vista del TEDH, y que han apoyado el posterior desarrollo sobre el punto en diversos pronunciamientos. Nos referimos a las sentencias *ENGEL CONTRA HOLANDA* de 8 de junio de 1976 y *ÖZTÜRK CONTRA ALEMANIA* de 21 de febrero de 1984. En ellas no sólo se le asigna un concepto autónomo a la noción de "materia penal" dentro del propio Convenio, sino que se establecen algunos de los parámetros que servirán para identificar cuándo una determinada norma, independientemente de la clasificación que reciba por parte del Estado demandado, debe ser considerada como "penal".

No obstante, esto no significa que a la hora de tratar los casos, el TEDH no tome en cuenta las peculiaridades propias del ordenamiento jurídico de que se trate. En este sentido ha manifestado:

²⁵⁹ **HERRERA MOLINA** (1997), p. 144

²⁶⁰ Voto de disenso del **JUEZ MARTENS**, al que se adhiere el **JUEZ KÜRIS**, en la sentencia del TEDH de 17 de diciembre de 1996, caso *SAUNDERS CONTRA EL REINO UNIDO*, párrafos 4 y 9. El original dice: «Here it suffices to note that in my opinion two separate, but related, rights are involved, of which the privilege against self-incrimination, as I just indicated, is the broader one. [...] In this context I note that legal writers and courts have frequently accepted a further rationale (4). Its formulations vary, but they all essentially boil down to the proposition that respect for human dignity and autonomy requires that every suspect should be completely free to decide which attitude he will adopt with respect to the criminal charges against him. On this view it would be improper, because incompatible with such respect, to compel an accused to cooperate in whatever way in bringing about his own conviction. This rationale often seems to be the main justification for the broader privilege against self-incrimination.»

«El Convenio no se opone a que los Estados, en desarrollo de sus tareas como guardianes del interés público, ya sea creando o manteniendo una distinción entre diferentes categorías de infracciones para propósitos de su legislación nacional y trazar la línea divisoria, pero no se sigue que la clasificación así hecha por los Estados sea decisiva para los propósitos del Convenio. [...] El Convenio no se opone a las medidas dirigidas a la “descriminalización” que está teniendo lugar — en formas extremadamente variadas— en los Estados miembros del Consejo de Europa.»²⁶¹

Sin embargo, debido a razones de política interna de cada país, esta libertad de clasificación que tienen los Estados sobre una determinada infracción o categoría de infracciones, podría llevar a que por la vía de su descriminalización, se pretendiera, so pretexto de arribar a cotas más altas de eficacia administrativa, a que normas cuya naturaleza respondiera a verdaderas sanciones de carácter penal, se vieran sustraídas del debido respeto a los postulados del Convenio. Y esto es así, porque como acertadamente ha señalado el Tribunal en la sentencia *ENGEL CONTRA HOLANDA*:

«Si a los Estados Contratantes se les permitiera bajo su discreción, clasificar una infracción como disciplinaria en vez de penal, o a procesar al autor de una infracción “mixta” como disciplinaria en vez de penal, la operatividad de las cláusulas fundamentales de los artículos 6 y 7 quedarían subordinadas a su voluntad soberana. La extensión de una libertad así llevaría a resultados incompatibles con el propósito y objetivo de el Convenio.»²⁶²

Es precisamente en esta sentencia donde en términos generales, se estableció primeramente con claridad, los parámetros para definir cuando se estaba en presencia de “materia penal”, independientemente de la categoría o clasificación a que respondiera dentro del derecho interno de cada país. El caso versaba sobre las sanciones disciplinarias en el ámbito del servicio militar impuestas a varios soldados holandeses, y en ella se dijo:

«Por tanto, el Tribunal tiene que especificar, limitándose a la esfera del servicio militar, como se determinará cuando una “acusación” vestida por el Estado en cuestión —como en el presente caso— con un carácter disciplinario, no obstante se yergue como “penal” dentro del significado del Artículo 6 (art. 6). Al respecto, es necesario primeramente saber si la norma(s) que define la imputación de la infracción pertenece, de acuerdo con el sistema legal del Estado correspondiente, a la ley penal, a la normativa disciplinaria, o a ambas concurrentemente. Esto sin embargo, no da más que un punto de arranque. Las indicaciones así proporcionadas tienen únicamente un valor formal y relativo y tienen que ser examinadas a la luz del común denominador de la respectiva legislación en los demás Estados Contratantes. **La verdadera naturaleza de la infracción es un factor de mayor importancia.** Cuando un soldado se encuentra acusado de un acto u omisión que se dice contravenir una norma legal que gobierna la operación de las fuerzas armadas, el Estado puede en principio utilizar en su contra una normativa disciplinaria antes que penal. Al respecto, el

²⁶¹ Sentencia del TEDH de 21 de febrero de 1984, caso *ÖZTÜRK CONTRA ALEMANIA*. Párrafo 49. El texto original dice: «The Convention is not opposed to States, in the performance of their task as guardians of the public interest, both creating or maintaining a distinction between different categories of offences for the purposes of their domestic law and drawing the dividing line, but it does not follow that the classification thus made by the States is decisive for the purposes of the Convention-[...] The Convention is not opposed to the moves towards "decriminalisation" which are taking place - in extremely varied forms - in the member States of the Council of Europe».

²⁶² Sentencia del TEDH de 8 de junio de 1976, caso *ENGEL CONTRA LOS PAÍSES BAJOS*, párrafo 81. El texto original dice: «If the Contracting States were able at their discretion to classify an offence as disciplinary instead of criminal, or to prosecute the author of a "mixed" offence on the disciplinary rather than on the criminal plane, the operation of the fundamental clauses of Articles 6 and 7 (art. 6, art. 7) would be subordinated to their sovereign will. A latitude extending thus far might lead to results incompatible with the purpose and object of the Convention.»

Tribunal expresa su acuerdo con el Gobierno. *Sin embargo, la supervisión de el Tribunal no se detiene ahí. Tal supervisión sería generalmente ilusoria si además no tuviera en consideración el grado de severidad de la sanción a la que la persona afectada se arriesga.*»²⁶³

Es decir, que la clasificación dentro de la cual caiga una determinada sanción o grupo de sanciones, no puede considerarse como un factor determinante a efectos del Convenio, y se entiende que quien incurra en el riesgo de ser sancionado, independientemente de la efectiva incoación de un proceso penal tendiente a su castigo, es considerado como un acusado. Sobre este punto hablaremos en el siguiente apartado. Por otro lado, la "autonomía" de la noción "penal", se asienta en la sentencia ÖZTÜRK, en la cual se dijo:

«Habiendo de esta manera reafirmado la "autonomía" de la noción de "penal" tal y como se concibe bajo el Artículo 6 (art. 6), lo que el Tribunal tiene que determinar es cuándo la "infracción regulatoria" cometida por el aplicante, es de carácter "penal" dentro del significado del artículo 6. Con este propósito, el Tribunal se basará en el criterio adoptado por el anteriormente citado caso *ENGEL*. **La primera cuestión a discernir es cuándo el texto que define la infracción pertenece o no, de acuerdo con el sistema legal del Estado demandado, a la Ley Penal; luego, la naturaleza de la ofensa y, finalmente, la naturaleza y el grado de severidad de la sanción que la persona concerniente se arriesga a incurrir** tiene que ser examinada, teniendo en cuenta el objeto y propósito del artículo 6, al sentido ordinario de los términos de ese artículo (art.6) y a las leyes de los Estados Contratantes.»²⁶⁴

Vemos así como para el Tribunal existen tres criterios básicos de análisis, para que la infracción pueda ser considerada como penal:

- La clasificación de la infracción en el país respectivo
- La naturaleza de la ofensa

²⁶³ Sentencia del TEDH de 8 de junio de 1976, caso *ENGEL CONTRA LOS PAÍSES BAJOS*, párrafo 82. La cursiva es nuestra. El original dispone: «Hence, the Court must specify, limiting itself to the sphere of military service, how it will determine whether a given "charge" vested by the State in question - as in the present case - with a disciplinary character nonetheless counts as "criminal" within the meaning of Article 6 (art. 6). In this connection, it is first necessary to know whether the provision(s) defining the offence charged belong, according to the legal system of the respondent State, to criminal law, disciplinary law or both concurrently. This however provides no more than a starting point. The indications so afforded have only a formal and relative value and must be examined in the light of the common denominator of the respective legislation of the various Contracting States. The very nature of the offence is a factor of greater import. When a serviceman finds himself accused of an act or omission allegedly contravening a legal rule governing the operation of the armed forces, the State may in principle employ against him disciplinary law rather than criminal law. In this respect, the Court expresses its agreement with the Government. However, supervision by the Court does not stop there. Such supervision would generally prove to be illusory if it did not also take into consideration the degree of severity of the penalty that the person concerned risks incurring.»

²⁶⁴ Sentencia del TEDH de 21 de febrero de 1984, caso *ÖZTÜRK CONTRA ALEMANIA*. Párrafo 50. El texto original dice: «Having thus reaffirmed the "autonomy" of the notion of "criminal" as conceived of under Article 6 (art. 6), what the Court must determine is whether or not the "regulatory offence" committed by the applicant was a "criminal" one within the meaning of that Article 6 (art. 6). For this purpose, the Court will rely on the criteria adopted in the above-mentioned Engel and others judgment (ibid., pp. 34-35, § 82). The first matter to be ascertained is whether or not the text defining the offence in issue belongs, according to the legal system of the respondent State, to criminal law; next, the nature of the offence and, finally, the nature and degree of severity of the penalty that the person concerned risked incurring must be examined, having regard to the object and purpose of Article 6 (art. 6), to the ordinary meaning of the terms of that Article (art. 6) and to the laws of the Contracting States.»

- El grado de severidad de la sanción²⁶⁵

En nuestra opinión, según se desprende del análisis de la casuística del TEDH, estos tres criterios no tienen que encontrarse simultáneamente, para que sea posible entender una infracción como de carácter penal, sino que bastaría con la existencia de tan sólo uno o dos de ellos.²⁶⁶ Así lo ha dicho el TEDH al mencionar «Además, estos criterios no son acumulativos sino alternativos; para aplicar el artículo 6 en virtud de las palabras “acusación en materia penal” es suficiente que la infracción en cuestión sea “penal” en su naturaleza desde el punto de vista del Convenio o que la persona sea castigada con una sanción que, por su naturaleza y grado de severidad, pertenezca a la esfera penal [cfr. la cita de las sentencias *CAMPBELL* y *FELL* y *LUTZ*].»²⁶⁷

El primero de los criterios (la clasificación de la infracción en el país respectivo), si bien el mismo Tribunal ha dicho que no es determinante, lo cierto es que la aplicación de las garantías del artículo 6 de Convenio, no quedarían en entredicho si el Estado Contratante la considera como penal, pues estas garantías se aplicarían precisamente por imperativo de la Ley nacional, y únicamente cuando ésto no fuera así, sería necesario apelar a los otros dos criterios señalados.

Como vimos anteriormente en la sentencia *ENGEL*, «**La verdadera naturaleza de la infracción es un factor de mayor importancia**», que puede estar presente, aun en ausencia de una sanción que revista una gravedad notoria. En este sentido el Tribunal ha dicho en la sentencia *ÖZTÜRK* que:

«El hecho de que fuera reconocida como una ofensa menor que difícilmente daña la reputación del ofensor no hace que se encuentre fuera del ámbito del Artículo 6 (art. 6). De hecho no hay nada que sugiera que la ofensa criminal a que se refiere el Convenio implique necesariamente un cierto grado de importancia. Con relación a esto, algunos estados Contratantes aún señalan una distinción, como hizo la República Federal (Alemana) en el momento en que el Convenio emprendió la ratificación de los Gobiernos, entre las infracciones más serias (crimes), infracciones moderadas (délits) e infracciones menores (contraventions), a la vez que todas eran calificadas como ofensas penales. Además, sería contrario al objeto y propósito del Artículo 6 (art. 6), que garantiza a “Toda persona acusada de una infracción” el derecho a un tribunal y a un juicio justo, si al Estado le estuviera permitido remover del ámbito de este Artículo 6 (art. 6) una categoría completa de infracciones, basados meramente en su consideración como infracciones menores.»²⁶⁸

²⁶⁵ Así ha sido claramente establecido por el Tribunal en la sentencia de 28 de octubre de 1999, caso *ESCOUBET CONTRA BÉLGICA*, párrafo 32, al decir «Para establecer cuándo estamos en presencia de una “acusación en materia penal” el Tribunal ha considerado tres criterios: la clasificación que recibe la medida en cuestión dentro del ordenamiento jurídico nacional, y la naturaleza y grado de severidad de la “sanción”». El texto original señala: «In ascertaining whether there was a “criminal charge”, the Court has regard to three criteria: the legal classification of the measure in question in national law, the very nature of the measure, and the nature and degree of severity of the “penalty” [...]»

²⁶⁶ **FROMMEL** arriba a la misma conclusión cuando explica que «Los dos últimos criterios, de los tres mencionados anteriormente (la naturaleza de la infracción y la naturaleza y el grado de severidad de la pena) son de carácter alternativo y no acumulativo». **FROMMEL** (1995), p. 459

²⁶⁷ Sentencia del TEDH, *BENDENOUN CONTRA FRANCIA* de 24 de febrero de 1994. Anexo sobre la Opinión de la Comisión Europea de Derechos Humanos, párrafo 61. El original señala: «61. Moreover, these criteria are not cumulative but alternative; for Article 6 to apply in virtue of the words “criminal charge”, it suffices that the offence in question should by its nature be “criminal” from the point of view of the Convention or should have made the person concerned liable to a sanction which, in its nature and degree of severity, belongs to the “criminal” sphere [cfr. La cita de las sentencias *CAMPBELL* y *FELL* y *LUTZ*].»

²⁶⁸ Sentencia del TEDH de 21 de febrero de 1984, caso *ÖZTÜRK CONTRA ALEMANIA*. Párrafo 53, 5. El texto original dice: «The

Ya que «[...] La relativa falta de severidad de la sanción en juego [...] no puede privar una infracción de su carácter inherentemente penal.»²⁶⁹, cabe entonces dilucidar cuando el TEDH entiende que una infracción, *por su naturaleza*, debe ser tenida como "penal". Al respecto ha dicho:

«Sobre todo, el carácter general de la norma y el propósito de la sanción, siendo las dos disuasorias y punitivas, es suficiente para demostrar que la ofensa en cuestión era, en términos del Artículo 6 (art. 6) del Convenio, de naturaleza penal.»²⁷⁰

Vemos pues, como el análisis del Tribunal adolece de formalismos, y para éste, la infracción será "penal" cuando su verdadera naturaleza también lo sea, incluso aunque la sanción adolezca de una notable severidad. Por otra lado, si la sanción, aisladamente considerada, ostenta una gravedad o severidad relativamente considerable, se obtendría a la misma conclusión. En este sentido, **HERRERA MOLINA** hace un contraste entre la jurisprudencia del Tribunal Constitucional y el TEDH y señala:

“El Tribunal Europeo de Derechos Humanos es mucho más radical y ha afirmado en diversas ocasiones que los Estados miembros no pueden eludir las prescripciones del Convenio por la vía de atribuir a diversas sanciones un carácter no penal. Los términos «acusación penal» deben interpretarse en sentido material, atendiendo bien a la naturaleza del ilícito, bien a la naturaleza y severidad de la sanción. En el caso *Lutz* se afirma que a pesar del carácter leve de la sanción, la generalidad de la norma y la finalidad disuasoria y preventiva de la sanción bastan para considerar que el ilícito tiene *naturaleza penal* a efectos del artículo 6 del Convenio. Es más, tanto la Comisión como el Tribunal Europeo de Derechos Humanos consideran que las *sanciones tributarias* pueden tener carácter «penal» en el sentido del citado precepto.”²⁷¹

Llegados a este punto, cabe referirnos a la luz de las anteriores puntualizaciones, a lo que es el objeto propio de esta investigación, es decir, el derecho a no autoincriminarse en el

fact that it was admittedly a minor offence hardly likely to harm the reputation of the offender does not take it outside the ambit of Article 6 (art. 6). There is in fact nothing to suggest that the criminal offence referred to in the Convention necessarily implies a certain degree of seriousness. . In this connection, a number of Contracting States still draw a distinction, as did the Federal Republic at the time when the Convention was opened for the signature of the Governments, between the most serious offences (crimes), lesser offences (délits) and petty offences (contraventions), whilst qualifying them all as criminal offences. Furthermore, it would be contrary to the object and purpose of Article 6 (art. 6), which guarantees to "everyone charged with a criminal offence" the right to a court and to a fair trial, if the State were allowed to remove from the scope of this Article (art. 6) a whole category of offences merely on the ground of regarding them as petty.»

²⁶⁹ Sentencia del TEDH de 21 de febrero de 1984, caso *ÖZTÜRK CONTRA ALEMANIA*. Párrafo 54,1. El texto original dice: «[...] The relative lack of seriousness of the penalty at stake [...] cannot divest an offence of its inherently criminal character.»

²⁷⁰ Sentencia del TEDH de 21 de febrero de 1984, caso *ÖZTÜRK CONTRA ALEMANIA*. Párrafo 53, 4. El texto original dice:«[...] Above all, the general character of the rule and the purpose of the penalty, being both deterrent and punitive, suffice to show that the offence in question was, in terms of Article 6 (art. 6) of the Convention, criminal in nature.»

²⁷¹ **HERRERA MOLINA** (1997), pp. 148 y 149. La sentencia del TEDH de 25 de agosto de 1987, caso *LUTZ CONTRA ALEMANIA* a que se hace referencia, si bien es cierto señala que «a pesar del carácter leve de la sanción, la generalidad de la norma y la finalidad disuasoria y preventiva de la sanción bastan para considerar que el ilícito tiene *naturaleza penal* a efectos del artículo 6 del Convenio», lo hace precisamente parafraseando el párrafo 53, 4 de la Sentencia del TEDH de 21 de febrero de 1984, caso *ÖZTÜRK CONTRA ALEMANIA*, citado anteriormente, consolidando de esta manera esa doctrina.

derecho sancionador tributario. Dado que las sentencias *ENGEL* y *ÖZTÜRK* versaban sobre sanciones disciplinarias militares e infracciones de tráfico respectivamente²⁷², cabe preguntarse ¿Son las sanciones por el incumplimiento del deber de información tributario de carácter penal?. En nuestra opinión la respuesta es claramente afirmativa. Por lo visto hasta el momento, y por la entidad y potencialidad que tienen las sanciones tributarias en el marco del derecho sancionador administrativo, se puede pensar que lo son, inclusive en ausencia de un pronunciamiento explícito por parte del TEDH.

Y esto es así por una doble razón. Ya sabemos que el régimen sancionador tributario no es formalmente catalogable dentro del ordenamiento jurídico español, como parte del ordenamiento penal, y que aún rigiéndose en términos generales por las normas administrativas de acuerdo con la Ley 30/92, ésta establece un régimen diferenciado para el mismo en su disposición adicional quinta. Sin embargo ¿quién puede dudar que las sanciones aplicables al que incumple con el deber de información, aunque sea a costa de autoincriminarse, no tienen un carácter disuasorio y punitivo, y que además la entidad de las sanciones, sin dificultad pueden ser consideradas como graves?

Este fue precisamente uno de los argumentos advertidos por la Comisión, a la hora de remitir su opinión al TEDH, para que examinara los méritos del caso *BENDENOUN* en materia tributaria al decir:

«59. Con respecto a las “sanciones tributarias” impuestas al demandante y a su compañía, la Comisión recuerda el significado “autónomo” del concepto “penal” como es concebido bajo el artículo 6 (cfr. La cita de las sentencias *ENGEL* y *ÖZTURK*). Si los Estados Contratantes estuvieran capacitados bajo su discreción, a clasificar una ofensa como “tributaria”, para evadir las garantías del Artículo 6, la aplicación de estas garantías estarían subordinadas a sus soberanías, lo que sería incompatible con el objeto y propósito de la Convención»²⁷³

A pesar de que en la Sentencia *BENDENOUN*, el TEDH decidió que en ese caso en particular no había existido violación del artículo 6 del Convenio, lo que nos interesa resaltar es la opinión de la Comisión con respecto a las sanciones en materia tributaria. Habiendo hecho acopio de la autonomía del concepto “penal” [criminal] como es concebido por el artículo 6 del Convenio, se refirió a los multas tributarias [fiscal fines] impuestas sobre el señor Bendenoun, y concluyó:

«Tomando esta serie de factores en consideración, la Comisión opina que las sanciones impuestas al demandante son realmente, por su grado de severidad, de naturaleza “penal” a los efectos del artículo 6 de la Convención.»²⁷⁴

²⁷² También en la sentencia del TEDH de 28 de junio de 1984, caso *CAMPBELL Y FELL CONTRA REINO UNIDO*, se llegó a la conclusión del que el artículo 6 del Convenio era aplicable en procedimientos disciplinarios penitenciarios, porque una norma que prevé la posibilidad de un recluso de perder una reducción de su pena, tiene naturaleza “penal”.

²⁷³ Sentencia del caso *BENDENOUN CONTRA FRANCIA* de 24 de febrero de 1994. Anexo de la Opinión de la Comisión Europea de Derechos Humanos, párrafo 59. El texto original es: «With regard to the fiscal fines imposed on the applicant and his company, the Commission recalls the “autonomy” of the concept of “criminal” as conceived of under Article 6 (see previously cited Engel and Others judgement, pp. 34-35, § 82; previously cited Öztürk judgement, pp. 17-18, § 49). If the Contracting States were able at their discretion, by classifying an offence as fiscal, to evade the guarantees of Article 6, the application of these guarantees would be subordinated to their sovereign will, which might be incompatible with the object and purpose of the Convention.» Esta sentencia será analizada en detalle más adelante.

²⁷⁴ Sentencia del caso *BENDENOUN CONTRA FRANCIA* de 24 de febrero de 1994. Anexo de la Opinión de la Comisión Europea de Derechos Humanos, párrafo 70. El texto original es: «Taking these various factors into consideration, the Commission

Esto es de suma relevancia, porque a partir de estas puntualizaciones, se puede ver como el argumento de que el derecho a no autoincriminarse no entra en juego en procedimientos sancionadores tributarios, por no ser procedimientos penales, pierde prácticamente toda su virtualidad. Lo visto hasta el momento, guarda una estrecha relación sobre la condición que ostenta el sujeto que enfrenta la posibilidad de ser sancionado, cuestión que pasamos a ver de seguido.

6.4. EL SIGNIFICADO PROPIO DEL CONCEPTO «ACUSADO» DEL CEDH

Recordaremos que el texto del artículo 6 del Convenio se refiere a una “acusación en materia penal”, por lo cual debemos analizar si quien se encuentra en un procedimiento de inspección o sancionador tributario puede tener, a efectos del Convenio, la condición de acusado en materia penal. En términos estrictamente formales, la respuesta sería negativa, primero porque los procedimientos tributarios no entran en la categoría de procesos penales según la normativa española, y segundo, porque no existe una acusación formal contra el sujeto por la comisión de una infracción tributaria.

Ahora bien, durante el procedimiento de inspección, precisamente lo que se trata de averiguar es si ha existido una infracción al ordenamiento tributario, por lo cual es obvio que no existe una acusación, sino meramente una sospecha. En este sentido, el contribuyente sometido a un procedimiento de inspección tributaria, será antes un sospecho que un acusado. Si en el procedimiento de inspección se llega a la conclusión de que efectivamente ha habido infracción de la normativa tributaria, entonces se aplicarán las sanciones del caso, pero en vez de existir una acusación formal, lo que se presenta es un acta realizada por el encargado de realizar la inspección, y sobre la cual se fundamenta la sanción aplicable.

Por otro lado, el incumplimiento del deber de información del sujeto pasivo se realiza precisamente durante el curso de la inspección. Es decir, este tipo de infracción no es posible realizarlo antes de que se inicie la inspección, y por tanto este procedimiento, lógicamente no puede ir encaminado a verificar si hay un incumplimiento del deber de información propio.

Ahora bien, la respuesta a esta pregunta está parcialmente contestada por lo dicho en el apartado anterior. Si hemos arribado a la conclusión que las sanciones en materia tributaria deben reputarse como materia penal a efectos del Convenio, pero que precisamente por su naturaleza y por no encontrarse en el contexto de un proceso penal no media una acusación en términos formales, es obvio que el término acusación no puede entenderse en el sentido formal que se le atribuye en el proceso penal. Por esta razón, si hemos dicho que en el caso de un procedimiento de inspección tributaria, el sujeto es simplemente un sospechoso, parece claro que dadas estas circunstancias, si se pretende que el derecho a

takes the view that the penalties imposed on the applicant were, indeed, by the degree of severity, “criminal” in nature for the purposes of Article 6 of the Convention.”. Por otro lado, la Comisión ya había aplicado los mismos criterios en referencia con las sanciones tributarias en casos anteriores: Comisión Europea de Derechos Humanos, *S.M. CONTRA AUSTRIA*, 8 de mayo de 1987, aplicación número 11919/86 y *MAX VON SYDOW CONTRA SUECIA*, 12 de marzo de 1987, aplicación número 11464/85.

no autoincriminarse tenga alguna virtualidad, debe ser aplicable al individuo en esta tesitura.

Empezaremos por recordar que ya el TEDH en uso de sus facultades interpretativas del Convenio, había señalado desde 1968 en el caso *NEUMEISTER CONTRA AUSTRIA*, que el término "acusación" (charge) debía ser «entendido dentro del sentido propio del Convenio». Es decir, que los términos que se utilizan en el Convenio, gozan de un sentido "autónomo", que será el otorgado por el TEDH.²⁷⁵ Para ser más específicos, en la Sentencia *ÖZTÜRK*, dicho Tribunal señaló que:

«El Gobierno posteriormente consideró que el aplicante no tuvo el estatus de una persona "acusada de una infracción penal" porque el 1968/1975 Act no provee ninguna "Beschuldigung" ("charge") (acusación) y no emplea los términos "Angeschuldigter" ("person charged") (persona acusada) o "Angeklagter" ("the accused") (el acusado). Sobre este punto, el Tribunal se remite a su consolidada jurisprudencia que sostiene que "acusación", a los efectos del Artículo 6 (art. 6), puede ser definido en general como "**la notificación oficial hecha a un individuo por autoridad competente de una alegación de que ha cometido una infracción penal**", aunque, "**eso puede en algunos casos tomar la forma de otras medidas que conlleven la implicación de tal alegación y que afecte substancialmente la situación del sospechoso de igual forma**" [...]. En el caso presente, el aplicante fue "acusado" en la forma de esta última desde el principio de abril de 1978 cuando la decisión de las autoridades administrativas de Heilbronn le fue comunicada.»²⁷⁶

En materia tributaria, siguiendo esta doctrina, podemos decir que cualquier persona adquirirá la calidad de sospechoso, tan pronto medie una notificación en la cual se le informe que es sujeto de un procedimiento de inspección tributaria, puesto que supone una medida que conlleva esa implicación y que afecta su situación substancialmente, e inclusive la fecha en que, a pesar de no mediar dicha notificación, se inicien investigaciones preliminares, tal y como ha señalado un amplio conjunto de sentencias del TEDH.²⁷⁷

En este sentido **FROMMEL**, luego de hacer un exhaustivo análisis de la jurisprudencia del TEDH, concluye que el término *acusación penal* tiene un significado propio dentro del contexto del Convenio, y que abarca la situación de ser un simple sospechoso (*suspect*):

²⁷⁵ Sentencia *NEUMEISTER CONTRA AUSTRIA*, de 27 de junio 1968, párrafo 18. El texto original dice: «charge, as this word is understood within the meaning of the Convention.».

²⁷⁶ Sentencia del TEDH de 21 de febrero de 1984, caso *ÖZTÜRK CONTRA ALEMANIA*. Párrafo 55. La cursiva es nuestra. El texto original dice: « Sentencia del TEDH de 21 de febrero de 1984, caso *ÖZTÜRK CONTRA ALEMANIA*. Párrafo 55. El texto original dice: «The Government further appeared to consider that the applicant did not have the status of a person "charged with a criminal offence" because the 1968/1975 Act does not provide for any "Beschuldigung" ("charge") and does not employ the terms "Angeschuldigter" ("person charged") or "Angeklagter" ("the accused"). On this point, the Court would simply refer back to its well-established case-law holding that "charge", for the purposes of Article 6 (art. 6), may in general be defined as "the official notification given to an individual by the competent authority of an allegation that he has committed a criminal offence", although "it may in some instances take the form of other measures which carry the implication of such an allegation and which likewise substantially affect the situation of the suspect" [...]. In the present case, the applicant was "charged" at the latest as from the beginning of April 1978 when the decision of the Heilbronn administrative authorities was communicated to him [...].».

²⁷⁷ En este último sentido ver la sentencia del TEDH de 16 de junio de 1971, caso *RINGEISEN CONTRA AUSTRIA*, párrafo 110. Al respecto se pueden consultar las sentencias del TEDH de fecha 27 de junio 1968, caso *WEMHOFF CONTRA ALEMANIA*, párrafo 19; sentencia *NEUMEISTER CONTRA AUSTRIA*, de 27 de junio de 1968, párrafo 18; sentencia *DEWEER CONTRA BÉLGICA*, de 27 de febrero de 1980, párrafo 22; sentencia *ECKLE CONTRA ALEMANIA*, de 15 de Julio de 1982, párrafo 73; sentencia *FOTI CONTRA ITALIA*, de 10 de diciembre de 1982, párrafo 52; sentencia *CORIGLIANO CONTRA ITALIA*, de 10 de diciembre de 1982, párrafo 34, entre otras.

“El primer aspecto de esta cuestión es un problema de semántica. ¿Se debe entender que el derecho a no declarar es sólo del accused o que el suspect goza también de este derecho? La respuesta parece ser que, para el propósito del artículo 6, el término «accused» incluye no sólo el acusado en el sentido estricto de la palabra, esto es, la persona que ha sido procesada; sino también el «suspect», es decir, aquella persona objeto de un proceso de instrucción que se halla en una fase donde todavía no hay evidencias suficientes para procesarla de forma que se convierta en «accused». Podríamos añadir que aún cuando hay, como quizás sucede en el caso Funke, suficientes pruebas *prima facie* para justificar una acusación, un «suspect» con derecho a no declarar permanece como tal, si la otra parte actora, decide, por cualquier razón, no plantear ningún tipo de acusación.”²⁷⁸

A lo anterior cabe añadir lo señalado por **HERRERA MOLINA** en el sentido de que “Dado que el fundamento de la no autoincriminación radica en el respeto a la voluntad del sospechoso (y evitar coacciones que conduzcan a falsas declaraciones de culpabilidad) parece fuera de duda que tales derechos han de ser eficaces *frente a la coacción administrativa* y no tan sólo a la penal. En los casos *FUNKE* y *SAUNDERS* la ley nacional castigaba el silencio del sospechoso con penas de multa y privación de libertad; sin embargo, El Tribunal Europeo de Derechos Humanos no parece otorgar especial relevancia al carácter “penal” de tales sanciones, sino al hecho de que constituyen una coacción sobre el sospechoso. Pues bien, una multa administrativa puede producir tanta o más coacción sobre el sospechoso que la multa impuesta por el juez penal en función de la cuantía.”²⁷⁹

En resumen, podemos decir que el sujeto adquiere la calidad de “acusado” a efectos del artículo 6 del Convenio, por un medio formal o material. Será formal cuando medie un acto de notificación en el cual se comunique el inicio de actos de investigación, y será material, cuando se realicen actos, aunque no exista tal notificación, que supongan efectivamente el inicio de una investigación dirigida contra una persona específica. Dado que en un procedimiento de inspección tributaria, la persona investigada se enfrenta a la posibilidad de ser sujeto de sanciones por su conducta antes y después del inicio de la inspección, se puede concluir que aunque en ni uno ni otro caso nos encontramos en un proceso formalmente penal, la condición de sospechoso es equiparable a la de acusado, a efectos del Convenio.

²⁷⁸ **FROMMEL** (1995), p. 490.

²⁷⁹ **HERRERA MOLINA** (1997), p. 147

CAPÍTULO SEGUNDO: ANÁLISIS DE LA JURISPRUDENCIA DEL TRIBUNAL EUROPEO DE DERECHOS HUMANOS SOBRE EL DERECHO A NO AUTOINCRIMINARSE

1. INTRODUCCIÓN

En esta sección vamos a analizar una selección de sentencias del TEDH referidas al derecho a no autoincriminarse, con el fin de dilucidar cuáles son las características y consecuencias, que según este Tribunal, el citado derecho despliega sobre diferentes procesos sancionadores administrativos.

El análisis que se presenta no sólo hace referencia a lo dicho por el Tribunal, sino que se presenta una relación detallada de las circunstancias de los casos, pues de ellas, y su similitud con el procedimiento sancionador administrativo-tributario español, podremos observar en que medida son trasladables a este último.

Finalmente, en los casos se prestará atención además, a los diferentes alegatos de las partes en conflicto, pues representan una muestra comprensiva de los argumentos más importantes a favor y en contra, de la aplicación del derecho a no autoincriminarse en el procedimiento sancionador tributario, que serán analizados en detalle en el siguiente Título.

2. LA SENTENCIA FUNKE CONTRA FRANCIA

El señor Jean-Gustave Funke era un alemán residente en Francia, que trabajaba como representante de ventas, a quién las autoridades aduaneras francesas, después de apersonarse en su domicilio, le exigieron una serie de informaciones respecto a sus actividades financieras, con el objeto de analizar su situación de tenencia de bienes en el extranjero. El señor Funke se negó a entregar dicha información, motivo por el cual fue sancionado en varias oportunidades con el pago de multas. Debido al fallecimiento del señor Funke durante los procedimientos (22 de julio de 1987), su esposa Ruth Funke continuó con ellos en la calidad de demandante («the applicant»).

Debido a la similaridad de los supuestos, la Corte decidió el 24 de enero de 1992, la constitución de una sola Cámara que se encargara de juzgar el presente caso, así como los casos *CRÈMIUX* y *MIALHE* contra Francia. Como veremos más adelante, las resoluciones de estos tres casos tuvieron impacto sobre la legislación francesa sobre la materia.²⁸⁰

²⁸⁰ Los hechos fácticos del caso, así como los antecedentes legislativos de relevancia fueron tomados tanto de la propia sentencia *FUNKE CONTRA FRANCIA*, así como de informaciones adicionales que se presentan en el estudio de **FROMMEL** (1995), pp. 478 a 488

2.1. CIRCUNSTANCIAS DEL CASO

2.1.1. El registro de la vivienda y la incautación de documentos (enero de 1980)

El 14 de enero de 1980, debido a una información enviada por las autoridades tributarias de Metz, tres oficiales de aduanas de Estrasburgo, acompañados por un policía judicial, se presentaron en el domicilio del señor Funke y su esposa, con el fin de obtener información sobre sus bienes en el extranjero. El señor Funke admitió tener o haber tenido una serie de cuentas bancarias en el extranjero por motivos profesionales y familiares, pero dijo no tener estados bancarios o información pertinente en su domicilio. Debido a lo anterior, los oficiales procedieron a hacer un registro de la vivienda, y encontraron varios estados bancarios, chequeras de bancos extranjeros, así como otros documentos y objetos, los cuales procedieron a incautar.

No obstante, estos hechos no fueron seguidos del inicio de ninguna causa penal con el señor Funke, pero sí de un procedimiento paralelo para la revelación de información. Durante la inspección citada, los oficiales de aduanas solicitaron al señor Funke que les entregara toda la información de los tres años anteriores (plazo de prescripción), concerniente a cuatro cuentas bancarias (Postsparkasse en Munich, PKO en Varsovia, Banque Suisse en Basilea y Deutsche Bank en Kehl); de su cuenta de ahorro para vivienda (Württembergische Bausparkasse en Leonberg), y su portafolio de inversiones (Deutsche Bank en Kehl), a lo que el señor Funke estuvo anuente. Sin embargo, luego cambió de opinión y no remitió la información solicitada.

2.1.2. Medidas cautelares (abril de 1982 a julio de 1990)

En Francia existían controles de cambio hasta finales de 1989, de cuya regulación interesa resaltar que:

I. Los pagos entre residentes en Francia y no residentes deben ser realizados a través de un intermediario autorizado con establecimiento en Francia, según el artículo 1.º del Decreto N° 68.1021

II. Cualquiera que infrinja la regulación sobre el control de cambios podrá ser sancionado con un período de prisión de entre uno y cinco años, con la confiscación de los fondos no declarados y con una multa de una a cinco veces la suma no declarada, según el artículo 459 del Código Aduanero francés.

Además, el artículo 314 *bis* 1 del Código de Derechos de Aduana dispone que:

«Los informes sobre los derechos de aduanas, si son concluyentes y no recurridos como falsos, serán autorización suficiente para obtener, de acuerdo con la ley ordinaria, permiso para tomar medidas provisionales contra personas responsables civil o penalmente, con el objetivo de asegurar el pago de cualquier tipo de deudas derivadas de los citados derechos y descubiertas por los mencionados informes.»

De la información incautada al señor Funke en enero de 1980, se desprende que había realizado pagos irregulares que ascendían a más de 50.000 FF, lo cual contravenía lo dispuesto por el artículo 1.º del Decreto N° 68.1021, y por tanto, aplicable la sanción prevista por el artículo 459 del Código Aduanero.

En este sentido, las autoridades aduaneras de acuerdo con el artículo 314 *bis* 1 del Código de Derechos de Aduana, solicitaron al Juzgado de Distrito de Estrasburgo una orden de embargo de bienes muebles e inmuebles, por un monto de más de 100.000 FF, de los cuales la mitad eran en concepto de multa, y el resto sustituía la confiscación de las cantidades no declaradas. Dicho juzgado autorizó el embargo el 21 de abril de 1982, resolución que fue apelada por el afectado ante el Tribunal de Apelación de Colmar, aunque rechazada por este último el 28 de julio de 1982.

No obstante, el 22 de noviembre de 1989, la viuda del señor Funke se dirigió al Juzgado de Distrito para solicitar el levantamiento del embargo, obligando a las autoridades aduaneras francesas a que probaran en juicio la legalidad de cobro de los 100.220 FF que habían servido de base para el embargo preventivo. De acuerdo con esto, el Juzgado brindó un plazo de un mes a las autoridades aduaneras, para que presentaran las alegaciones de derecho que fundamentaban la medida del embargo, cosa que no realizaron, y en julio de 1990 consintieron el descargo de la orden de embargo.

2.1.3. Procedimientos para la revelación de información

En este sentido, el Código de Derechos de Aduana francés otorga a las autoridades aduaneras un derecho especial de inspección:

«Artículo 65-1 Los Oficiales de Aduanas con rango no inferior a Inspector, y aquellos encargados de realizar labores de recolección, pueden requerir la entrega de registros y documentos de cualquier clase referentes a los intereses de su departamento; [...] (i) [...] en general, sobre cualquier persona física o moral, directa o indirectamente relacionadas con operaciones legales o ilegales que caigan bajo la jurisdicción del Servicio Aduanero».

En orden a garantizar dicha potestad de información, el artículo 413 bis-1 de dicho Código prevé:

«Cualquiera que se niegue a la entrega de información, será sancionado con pena de prisión por un período de 10 días a un mes, y sancionado con una multa (*amende*) de 600 a 3.000 FF.»

Además, el artículo 431 impone una sanción pecuniaria (*astreinte*) de no menos de 10 FF por cada día de retraso, a todo aquél que se niegue a aportar documentos requeridos de acuerdo con el Código Aduanero, y el artículo 382 establece la posibilidad de pena de prisión a quien se niegue a pagar dichas sanciones pecuniarias.

Con base en esta legislación, las autoridades aduaneras francesas solicitaron al Tribunal Correccional de Estrasburgo, sanciones pecuniarias contra el señor Funke. Una con multa fija, y la otra progresiva, de 50 FF por cada día de retraso en la entrega de la información

solicitada desde el 14 de enero 1980. Asimismo, solicitaron la pena de prisión, según lo dispuesto por el artículo 413 bis-1.

Las consideraciones del Tribunal fueron las siguientes:

«El 12 de febrero de 1980, el Sr. Funke comunicó a las autoridades aduaneras que no le era posible cumplir con su obligación de aportar los documentos requeridos. Pero no aportó ninguna justificación para su actitud, ni probó haber dado ningún paso para obtener dicha documentación o que probase que los bancos extranjeros rechazaran suministrarle cualquiera de los citados documentos. Por otro lado, el Sr. Funke reconoció que, junto con su hermano, compró un estudio en Schonach (Alemania) y aportó fotocopia del contrato de compraventa y de la inscripción en el Registro de la Propiedad; pero se negó a proveer documentos relativos a la financiación de la adquisición. El artículo 65 del Código de Derechos de Aduana prevé que: “Los oficiales de aduanas, con grado mínimo de Inspector [...] pueden requerir papeles y documentos de cualquier tipo relacionados con operaciones de interés para su departamento”. Consta en las presentes actas emitidas por las autoridades aduaneras que el oficial que realiza las actuaciones tiene el rango de Inspector. Los documentos solicitados, es decir, los informes bancarios y los documentos relacionados con la financiación de la compra del estudio, pueden ser clasificados dentro de la categoría de documentos contemplados por el artículo 65 del Código de Derechos de Aduanas. El mismo artículo 65 prevé en su párrafo 1 (i) que los requerimientos para la aportación (de documentos) pueden ser hechos “en el domicilio (*chez*) de una persona física o moral, directa o indirectamente relacionada con operaciones legales o ilegales que estén dentro de la competencia del Servicio de Aduanas. En este contexto el concepto “*chez*” no debe ser restringido a “el domicilio de” (*au domicile de*) sino que debe ser construido con el significa de donde quiera ... que pueda estar” (*auprès de*). Cualquier otra interpretación permitiría a la persona interesada eludir las investigaciones del Servicio de Aduanas guardando la documentación comprometedor en cualquier sitio diferente de su domicilio. El registro domiciliario y las propias declaraciones del Sr. Funke aportaron prueba suficiente de que existían cuentas bancarias y operaciones financieras relacionadas con el demandado que habilitaban al Servicio de Aduanas a ejercer su derecho de inspección en relación a documentos relevantes a pesar de que no se hallasen en el domicilio del Sr. Funke. Como titular de una cuenta en el extranjero, el Sr. Funke, como cualquier otro titular, debe recibir informes sobre cualquier transacción en su cuenta. Un extracto es [...] el reflejo de la situación de una cuenta en un momento dado. El titular de la cuenta es el propietario de sus extractos y puede solicitarlos en cualquier momento a su banco, el cual no puede negarse a proporcionarlos.»

Basados en lo anterior, dicho juzgado impuso una multa fija (*amende*) de 1.200 FF al señor Funke, y le ordenó la entrega a manos de las autoridades aduaneras de:

«[...] los informes bancarios de sus cuentas en las Sociétés de Banque Suisse en Basilea, en el P.K.O. de Varsovia y en el Deutsche Bank del Kehl y de sus cuentas de ahorro en la Württembergische Bausparkasse en Leonberg y todos los documentos relacionados con la financiación del piso que había adquirido en Schonach, so pena de imponer una multa progresiva de 20 FF por cada día de retraso.»

Tanto el señor Funke, como las autoridades aduaneras y el Fiscal del Estado, apelaron dicha resolución, pero el Tribunal de Apelación de Colmar confirmó la sentencia en fecha 14 de marzo de 1983 en lo principal, aumentando la multa progresiva (*astreinte*) a 50 FF por cada día de retraso. No obstante consideró que en este caso, siendo el señor Funke responsable de una infracción fiscal, lo que correspondía era una sanción de tipo pecuniario y no de prisión.

Esta resolución fue asimismo ratificada por la Corte de Casación el 21 de noviembre de 1983, mencionando además, que no se observaba violación de lo dispuesto por el Convenio Europeo para la Protección de los Derechos Humanos.

2.1.4. Procedimientos para hacer cumplir las sanciones aduaneras (enero de 1985 a diciembre de 1990)

Debido a la negativa del señor Funke de pagar la multa fija, así como la proporcional impuestas por el Tribunal Correccional (confirmadas por el Tribunal de Apelación de Colmar y la Corte de Casación), las autoridades aduaneras dirigieron un escrito al banco del señor Funke en fecha 2 de enero de 1985 para embargar su cuenta, por un monto de 10.750 FF como garantía de las multas debidas entre el 31 de mayo de 1984 al 31 de diciembre del mismo año, puesto que en su opinión, de acuerdo con la legislación citada, ya tenían un derecho definitivo para el cobro de esas sumas.

A pesar de que el Juzgado de Distrito de Estrasburgo confirmó la notificación de embargo el 27 de marzo de 1985, posteriormente el Tribunal de Apelación de Colmar la revocó el 20 de febrero de 1989, resolución que a su vez fue confirmada por la Corte de Casación el 18 de diciembre de 1990.

2.1.5. Proceso ante la Comisión (febrero de 1984 a octubre de 1991)

El señor Funke presentó su demanda frente a la Comisión el 13 de febrero de 1984, alegando la violación del artículo 6.1 y 6.2 del Convenio, por considerar que las actuaciones de las autoridades aduaneras no habían respetado, no sólo las reglas de un proceso equitativo, sino que no se habían desarrollado en un plazo razonable, se había infringido su derecho a la presunción de inocencia y se le había obligado a declarar contra sí mismo. Adicionalmente, alegó la violación de su derecho a la intimidad contenido en el artículo 8 del Convenio.

Sin embargo, el dictamen de la Comisión de 8 de octubre de 1991, habiendo fijado los hechos, llegó a las siguientes conclusiones:

- Por siete votos contra cinco, no existió violación del artículo 6.1 del Convenio en lo referente a un proceso equitativo.
- Por ocho votos contra cuatro, no existió violación del artículo 6.1 en relación a que el proceso debe realizarse en un plazo razonable.
- Por nueve votos contra tres, no existió violación del artículo 6.2 en lo referente al derecho a la presunción de inocencia y el derecho a no declarar contra sí mismo.
- Por seis votos (con el voto preferente del Presidente de la Comisión) contra seis, no existió violación del artículo 8 del Convenio, en relación con el derecho a la intimidad.

2.2. LA DEMANDA ANTE EL TEDH

El presente caso fue remitido al TEDH por la Comisión el 13 de diciembre de 1991, dentro del plazo de tres meses establecido de acuerdo con el artículo 32 párrafo primero y el artículo 47 de la Convención. La petición de la Comisión de análisis de los méritos del caso, se basó en lo dispuesto por los artículos 44 y 48 del Convenio, en lo referente a la declaración del Gobierno francés por la cual él reconocía la jurisdicción vinculante del TEDH (artículo 46). El objeto de esta remisión fue para obtener una decisión del TEDH, de hasta donde los hechos desvelados en el caso, contenían una violación por parte del Estado francés del artículo 6, párrafos primero y segundo, y el artículo 8 del Convenio Europeo para la Protección de los Derechos Humanos.

Debido a que el señor Funke ya había fallecido en este estadio del proceso, y en respuesta a la solicitud hecha de acuerdo con la Regla 33, parágrafo 3.º (d) de las Reglas del Tribunal, la señora Ruth Funke, quien, como viuda del demandante, había continuado los procedimientos frente a la Comisión, declaró su deseo de tomar parte en los procedimientos y designar a un abogado que la representara en sus intereses. No obstante, el TEDH por razones de conveniencia, declaró que continuarían refiriéndose al señor Funke como el demandante en el presente proceso, aunque fuera la señora Funke quien ostentaba en realidad dicha calidad.

2.2.1. Argumentos del demandante

En su escrito de apelación al TEDH, la señora Funke alegó que las autoridades francesas habían violado con su proceder, el derecho que asiste a todos los ciudadanos de no entregar evidencia contra sí mismos, el cual es un principio general consagrado tanto en los ordenamientos jurídicos de los Estados firmantes del Convenio, como en el Convenio mismo y el Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos, en tanto se habían utilizado procedimientos sancionatorios, con el fin de obligar al demandante a cooperar en un procedimiento en el cual él era el investigado.

En sus palabras, este mecanismo es aún más inaceptable, si se considera que nada impedía a las autoridades aduaneras, a proveerse de la información que requerían por otros medios. Todo lo anterior significaba una violación de lo establecido por el artículo 6.1 del Convenio referente a un "juicio justo".

2.2.2. Argumentos del Gobierno francés

Por su parte, el Gobierno francés enfatizó la naturaleza declaratoria de su régimen de aduanas y de control de cambios, que evitaba a los contribuyentes la molestia de ser investigados sistemáticamente en sus asuntos, pero que a la vez, imponía ciertos deberes a los ciudadanos de guardar registros concernientes a sus ingresos y propiedades por un cierto tiempo, así como hacerlos disponibles a las autoridades cuando éstas los requirieran.

Además consideró que este procedimiento, además de ser supervisado estrictamente por la Corte de Casación, no implicaba un deber de los ciudadanos de incriminarse a sí mismos, cosa que reconocieron estar vedada por el Convenio de Naciones Unidas y por la Corte de Justicia de las Comunidades Europeas, según lo resuelto en el caso *ORKEM*. Además alegaron que dicho régimen no era contrario al contenido de un "juicio justo" desarrollado por la jurisprudencia del TEDH en relación con el artículo 6.1 del Convenio.

El Gobierno francés, al igual que hizo frente a la Comisión Europea de Derechos Humanos, objetó además la inadmisibilidad de la demanda por falta de legitimación procesal, dado que el señor Funke no había sido acusado en ningún procedimiento de carácter criminal. Este sentido, alegaron que contra el señor Funke no se había iniciado ningún procedimiento penal por la violación de las leyes que regulan las operaciones financieras con otros países, y que el hecho de que hubiera muerto el 22 de julio de 1987, había impedido cualquier acción en este sentido.

2.2.3. La Sentencia del TEDH

Haciendo acopio en lo sustancial de los alegatos del señor Funke, los del Gobierno francés y la opinión de la Comisión²⁸¹, el Tribunal dio la razón al demandante sobre su derecho a no autoincriminarse en los siguientes términos:

"44. El Tribunal constata que las autoridades aduaneras provocaron la condena del Sr. Funke con el fin de obtener ciertos documentos cuya existencia creían cierta, aunque no tenían la certeza de ello. Siendo incapaces o no queriendo obtenerlos por otros medios, intentaron obligar al demandante a que proveyera las pruebas de las infracciones que supuestamente había cometido. Pero, las características especiales de las leyes sobre Derecho aduanero no pueden justificar una violación del derecho de toda persona "acusada en materia penal", según el significado propio de esa expresión en el artículo 6, a guardar silencio y a no contribuir a su propia incriminación. En consecuencia, ha existido una violación del Artículo 6 párrafo 1 (art. 6-1). (b) Artículo 6 párrafo 2 (art. 6-2). 45. La anterior conclusión hace innecesario que el Tribunal se pronuncie sobre si la condena recaída sobre el señor Funke, también violó el principio de presunción de inocencia."²⁸²

Posteriormente la citada sentencia agrega:

«56. Indudablemente, en el campo bajo consideración –la prevención de la fuga de capitales y la evasión fiscal– los Estados encuentran serias dificultades debido a la escala y complejidad de los

²⁸¹ Párrafos 41 a 43 de la sentencia *FUNKE CONTRA FRANCIA* de 25 de febrero de 1993.

²⁸² Sentencia del TEDH de 25 de febrero de 1993, caso *FUNKE CONTRA FRANCIA*, párrafo 44. El texto original reza: «The Court notes that the customs secured Mr Funke's conviction in order to obtain certain documents which they believed must exist, although they were not certain of the fact. Being unable or unwilling to procure them by some other means, they attempted to compel the applicant himself to provide the evidence of offences he had allegedly committed. The special features of customs law (see paragraphs 30-31 above) cannot justify such an infringement of the right of anyone "charged with a criminal offence", within the autonomous meaning of this expression in Article 6 (art. 6), to remain silent and not to contribute to incriminating himself. There has accordingly been a breach of Article 6 para. 1 (art. 6-1). (b) Article 6 para. 2 (art. 6-2). 45. The foregoing conclusion makes it unnecessary for the Court to ascertain whether Mr Funke's conviction also contravened the principle of presumption of innocence.»

sistemas bancarios y canales financieros, y el inmenso ámbito de la inversión internacional, todo ello facilitado por la relativa porosidad de las fronteras nacionales. (...) No obstante, la legislación aplicable y la práctica deben proporcionar garantías adecuadas y efectivas contra el abuso. 57. (...) Sobre todo, en ausencia de la necesidad de una autorización judicial, las restricciones y condiciones previstas por la ley (...) se muestran muy laxas y llenas de lagunas para que las interferencias en los derechos del demandante hayan sido estrictamente proporcionales al legítimo fin perseguido»²⁸³

En este sentido, el fallo menciona:

1. Desestimar unánimemente la objeción preliminar del Gobierno;
2. Estima por ocho votos contra uno, en lo relativo a un proceso justo, que hubo una violación del Artículo 6 parágrafo 1 (art. 6-1);
3. Estima por ocho votos contra uno, que es innecesario considerar las otras quejas elevadas bajo el Artículo 6 (art. 6);
4. Estima por ocho votos contra uno, que hubo una violación del Artículo 8 (relativo al derecho a la intimidad)
5. Estima unánimemente que el Estado demandado pagará al aplicante, dentro de tres meses, 50.000 FF por daños no pecuniarios y 70.000 FF en concepto de costas procesales y personales.
6. Desestima unánimemente las restantes alegaciones del aplicante.

De seguido, haremos un análisis de los puntos que más nos interesa recalcar sobre el contenido de esta sentencia.²⁸⁴

²⁸³ Sentencia del TEDH de 25 de febrero de 1993, caso *FUNKE CONTRA FRANCIA*, párrafos 56 y 57. Lo anterior referido principalmente al derecho a la intimidad. El original dispone: « 56. Undoubtedly, in the field under consideration - the prevention of capital outflows and tax evasion - States encounter serious difficulties owing to the scale and complexity of banking systems and financial channels and to the immense scope for international investment, made all the easier by the relative porousness of national borders. (...) Nevertheless, the relevant legislation and practice must afford adequate and effective safeguards against abuse. 57 (...) Above all, in the absence of any requirement of a judicial warrant the restrictions and conditions provided for in law, which were emphasised by the Government (see paragraph 54 above), appear too lax and full of loopholes for the interferences with the applicant's rights to have been strictly proportionate to the legitimate aim pursued.»

²⁸⁴ Como efecto de esta sentencia, así como la de los casos *CRÉMIEUX y MIALHE (no. 1) CONTRA FRANCIA*, de 25 de febrero de 1993 (*Serie A N.º 256-A, B y C*), la práctica de la autoridades aduaneras y la jurisprudencia del *Conseil Constitutionnel* cambiaron, en el sentido de que la entrega de información a las autoridades aduaneras, está ahora sujeta a importantes garantías. (Resolución DH (94) 83 de 16 Noviembre de 1994).

2.3. COROLARIOS DE LA SENTENCIA FUNKE

De esta sentencia, y en especial del párrafo 44, donde el TEDH explica su decisión respecto al derecho a no autoincriminarse, podemos extraer las siguientes conclusiones:

El reconocimiento de que el derecho a no autoincriminarse se encuentra inmerso en el concepto de un "juicio justo", de acuerdo con el texto y la intención del artículo 6.1 del Convenio.

Por la naturaleza de los acontecimientos, se desprende que el derecho a no autoincriminarse presenta un espectro más amplio que el simple derecho a guardar silencio o a no declarar contra sí mismo, sino que sobrepasa cualquier consideración de oralidad testimonial o declaratoria, y que aplica igualmente a documentos, informes o registros, de los cuales se puedan extraer pruebas inculpativas.

Dada la fuerte vinculación que el TEDH hace del derecho a no autoincriminarse con el principio de presunción de inocencia, deja claro que una violación del primero, constituye una violación del segundo. Esto es así porque el principio de presunción de la inocencia obliga a que sea la parte acusadora la que brinde las pruebas de cargo, y no el sospechoso o acusado, quien debe ser tenido por inocente hasta tanto no se constate lo contrario, y por ello, no está obligado a ser la fuente de las pruebas que obren en su contra.

La desestimación del TEDH de la alegación del Gobierno francés, en el sentido de que el señor Funke carecía de legitimación procesal, por no haberse incoado ningún procedimiento criminal en su contra. Esto refuerza la tesis de que la sustancia debe prevalecer sobre la forma, y en el sentido, aún cuando la persona no se encuentre formalmente en un proceso de carácter penal, la aplicación del derecho a no autoincriminarse adquiere virtualidad, en el momento en que el sujeto se encuentre inmerso en un procedimiento del cual pueden derivar sanciones.

Que la dificultad de las autoridades para proveerse con pruebas de una supuesta infracción, no es óbice para justificar la violación de un derecho fundamental (llámese "humano" en este caso), y mucho menos si dichas pruebas podían ser obtenidas por medios alternativos a la colaboración del sospechoso o acusado.

Por otro lado, dados los antecedentes tanto de la Comisión como del TEDH, sobre la no admisibilidad de procedimientos tributarios por violación del artículo 6 del Convenio, en lo que se refiere a "la determinación de sus derechos y obligaciones de carácter civil", y además por tratarse el presente caso de un procedimiento basado en la legislación de derechos de aduana francesa, nos interesa resaltar especialmente el hecho de que a pesar de que los párrafos de la sentencia citados anteriormente 56 y 57, se referían a la alegación del señor Funke de una supuesta violación de su derecho a la intimidad²⁸⁵, según lo dispuesto

²⁸⁵ El artículo 8 del Convenio dispone: «Artículo 8. Derecho al respeto a la vida privada y familiar. 1. Toda persona tiene derecho al respeto de su vida privada y familiar, de su domicilio y de su correspondencia. 2. No podrá haber injerencia de la autoridad pública en el ejercicio de este derecho, sino en tanto en cuanto esta injerencia esté prevista por la ley y constituya una medida que, en una sociedad democrática, sea necesaria para la seguridad nacional, la seguridad pública, el bienestar económico del país, la defensa del orden y la prevención del delito, la protección de la salud o de la moral, o la protección de los derechos y las libertades de los demás».

por el artículo 8 del Convenio, bajo la óptica del Tribunal, este caso versaba en lo substancial sobre materia de «*prevención de la fuga de capitales y la evasión fiscal*».²⁸⁶

En este sentido, el TEDH también determinó que sí había existido una violación del derecho a la intimidad contenido en el artículo 8, debido a que la interferencia en este derecho por parte de una autoridad pública, si bien presentaba los requisitos exigidos por el artículo 8 del Convenio, la manera en que las autoridades aduaneras francesas ejercitaron esta facultad, había sido abusiva y desproporcionada. Sin embargo, lo que nos interesa resaltar de este extracto son dos cosas diferentes.

La primera, que no existe una especialidad en el ordenamiento que regula lo concerniente a “la prevención de la fuga de capitales y la evasión fiscal”, ni siquiera por su complejidad o por la dificultad para realizar una actividad inspectora, que justifique el abuso de esta facultad en detrimento de la intimidad personal y familiar. En este sentido, se podría decir que a grandes rasgos, dicho razonamiento es igualmente aplicable al derecho a no autoincriminarse.

La segunda, se refiere a que dado que el TEDH considera estar en presencia de un caso concerniente a “la prevención de la fuga de capitales y la evasión fiscal”, ¿podríamos inferir un cambio en la línea de pensamiento del TEDH con respecto a la admisibilidad de la materia tributaria en lo referente a la violación del artículo 6 del Convenio?.

En nuestra opinión la respuesta es negativa. Los antecedentes citados en este sentido,²⁸⁷ lo único que dicen es que a la materia tributaria, no le es aplicable lo dispuesto por el artículo 6 del Convenio en lo relativo a la “determinación de los derechos y obligaciones de carácter civil”, ya que la naturaleza del Derecho tributario no lo permite, por imperar las notas del Derecho público, y el ejercicio de potestades por parte de un ente público.

Pero en el presente caso estamos hablando de algo diferente. Aquí, a pesar de que la materia en términos generales se refiere a “la prevención de la fuga de capitales y la evasión fiscal”, no nos encontramos frente a un caso en que lo que se cuestiona es la determinación de los derechos y obligaciones de carácter civil, *sino de las consecuencias que éstas tienen en un procedimiento sancionador*, cosa que es completamente distinta.

²⁸⁶ El texto íntegro del párrafo 56 señala «Indudablemente, en el campo bajo consideración –*la prevención de la fuga de capitales y la evasión fiscal*– los Estados encuentran serias dificultades debido a la escala y complejidad de los sistemas bancarios y canales financieros, y el inmenso ámbito de la inversión internacional, todo ello facilitado por la relativa porosidad de las fronteras nacionales. Por tanto, el Tribunal reconoce que los Estados consideren necesario recurrir a mecanismos tales como registros de casas e incautaciones, en orden a obtener evidencia física de violaciones a los controles de cambio, y cuando sea necesario, perseguir a los responsables. No obstante, la práctica y la legislación relevante, debe permitir adecuados y efectivos límites contra el abuso.»²⁸⁶ El original: «56. Undoubtedly, in the field under consideration - the prevention of capital outflows and tax evasion - States encounter serious difficulties owing to the scale and complexity of banking systems and financial channels and to the immense scope for international investment, made all the easier by the relative porousness of national borders. The Court therefore recognises that they may consider it necessary to have recourse to measures such as house searches and seizures in order to obtain physical evidence of exchange-control offences and, where appropriate, to prosecute those responsible. Nevertheless, the relevant legislation and practice must afford adequate and effective safeguards against abuse».

²⁸⁷ Sentencias de la Comisión Europea de Derechos Humanos, casos *M. CONTRA REINO UNIDO*, de 4 de mayo de 1987 (número de aplicación 12040/86); *WAKTER SCHRAFT CONTRA ALEMANIA*, de 9 de diciembre de 1988 (número de aplicación 13550/88); *RANTNER CONTRA AUSTRIA*, de 6 de marzo de 1989 (número de aplicación 12337/86); entre otras.

En este caso, no se cuestionó que los Estados «consideren necesario recurrir a mecanismos tales como registros de casas e incautaciones, en orden a obtener evidencia física de violaciones a los controles de cambio, y cuando sea necesario, perseguir a los responsables» o incluso un deber por parte de los ciudadanos a colaborar con instancias oficiales en el cumplimiento de sus cometidos. Lo que se consideró violatorio del artículo 6 del convenio, fue que las autoridades «intentaron obligar al demandante a que proveyera las pruebas de las infracciones que supuestamente había cometido».

En conclusión, el artículo 6 del Convenio, en lo relativo al derecho a no autoincriminarse, es plenamente aplicable, mientras se refiera a un procedimiento del cual eventualmente puedan derivarse sanciones de “carácter penal”, según el sentido propio que el TEDH le otorga, lo cual ocurre tanto en el Derecho aduanero francés, como en prácticamente todos los ordenamientos tributarios modernos. Esto es casi una obviedad, pues como expusimos en el capítulo referente al derecho a no autoincriminarse, la incriminación es sólo posible en un procedimiento tendente al establecimiento de una responsabilidad penal, y su correspondiente sanción.

Así las cosas, no pensamos que se pueda hablar realmente de un cambio de criterio por parte del TEDH, pues las resoluciones citadas donde se rechazan cuestiones tributarias, lo hacen únicamente en cuanto asuntos que no se refieren a la determinación de derechos y obligaciones de carácter civil, y no a procedimientos sancionatorios o penales. Esta conclusión se encuentra avalada por la posterior Sentencia *BENDENOUN* del TEDH, que seguidamente pasamos a analizar.

3. LA SENTENCIA BENDENOUN CONTRA FRANCIA

Esta sentencia no versa sobre el derecho a no autoincriminarse contenido en el artículo 6 del Convenio, sino sobre la violación del derecho de defensa que la citada norma protege igualmente. Sin embargo la importancia de esta jurisprudencia, se refiere al hecho de que es la primera vez, que el TEDH menciona expresamente que las sanciones contenidas en un régimen tributario tienen una magnitud o entidad tal, que pueden ser consideradas *sanciones de carácter penal*, según el significado propio que tal enunciado tiene en el artículo 6 de Convenio.

De esta manera se despeja la duda sobre si lo dicho en la Sentencia *FUNKE* en lo sustancial (la cual versaba sobre el Derecho de aduanas francés), puede ser igualmente aplicable a un caso referente a materia tributaria.²⁸⁸

²⁸⁸ Los hechos fácticos del caso, así como los antecedentes legislativos de relevancia fueron tomados tanto de la propia sentencia *FUNKE CONTRA FRANCIA*, así como de informaciones adicionales que se presentan en **FROMMEL** (1995), pp. 497 a 507

3.1. CIRCUNSTANCIAS DEL CASO

El señor Michel Bendenoun (en adelante el aplicante) era un francés residente en Suiza, que se dedicaba a la profesión de tratante de monedas. En 1973 constituyó la sociedad anónima "Artsby 1881", de la cual era director general y poseía más de 99 por cien de las acciones. El objeto social de dicha sociedad era principalmente el comercio con monedas antiguas, piedras preciosas y obras de arte en general. El domicilio social de la empresa se encontraba en Estrasburgo.

A raíz de las operaciones de esta empresa se desencadenaron cuatro procedimientos, uno concerniente a materia de derechos de aduana, otro de procedimientos administrativo tributarios, otro sobre delitos tributarios, y el último, acaecido en el seno de la Comisión.

3.1.1. Inspección y procesamiento por las Autoridades Aduaneras (junio de 1975 – enero de 1978)

Entre el 3 de junio y el 26 de septiembre de 1975, la Oficina Central de Investigaciones aduaneras, llevó a cabo una inspección de las importaciones realizadas por la empresa "Artsby 1881", como consecuencia de una información anónima. Las principales actividades desarrolladas durante la investigación fueron la requisa de documentos, interrogatorios al señor Bendenoun, clientes, empleados y antiguos empleados, así como una entrevista a un experto en la materia. El señor Bendenoun fue arrestado en Metz el 26 de septiembre.

Sobre la base de la información recopilada, el aplicante fue acusado de varias infracciones aduaneras y de control de cambios. Sin embargo se alcanzó un arreglo en enero de 1978, mediante el cual el señor Bendenoun admitió las infracciones, y por tanto condenado al pago de una multa de 300.000 FF. Los documentos incautados le fueron devueltos.

3.1.2. Procedimientos sobre delitos tributarios (abril de 1978 – mayo de 1982)

Las autoridades aduaneras remitieron toda la documentación que habían recopilado, consistente en 24 informes y 352 documentos adicionales, a las autoridades tributarias, quienes solicitaron en noviembre de 1977, la apertura de un procedimiento penal en contra del señor Bendenoun. El fiscal encargado solicitó el procesamiento del aplicante al Tribunal Correccional de Estrasburgo, por el delito de evasión en relación al impuesto sobre la renta a título personal, y por evasión del impuesto del valor añadido y el de impuesto de sociedades en su condición de representante de la sociedad.

Como resultado del juicio, el señor Bendenoun fue condenado en 1980 a 15 meses de prisión, suspensión y prisión coactiva por falta de pago por período mínimo aplicable de un año. Tras ser apelada la sentencia, la Corte de Casación confirmó la sentencia en mayo de 1982

3.1.3. Procedimientos administrativo-tributarios (septiembre de 1976 – mayo de 1986)

Desde el 31 de agosto al 28 de septiembre de 1976, las autoridades tributarias de Bas-Rhin llevaron a cabo una inspección de los registros del "Arstby 1881". En noviembre de 1976, el inspector encargado envió al señor Bendenoun dos liquidaciones adicionales que tomaban en consideración una serie de operaciones no declaradas anteriormente. En dichas liquidaciones se requería al señor Bendenoun para hacer un pago adicional de 841.366 FF, incluyendo 422.534 FF en concepto de sanción pecuniaria. Adicionalmente el Inspector solicitó el inicio de apertura de un proceso relativo a los delitos tributarios descritos anteriormente.

En diciembre de 1977, el aplicante impugnó las sumas requeridas en concepto de representante legal de "Artsby 1881", y otra más impugnando otra suma de dinero que le había sido requerida por las autoridades tributarias, relativa al impuesto de la renta como persona física. Las tres objeciones fueron rechazadas en abril de 1978. Esto llevó al señor Bendenoun a apelar las tres decisiones ante el Tribunal Administrativo de Estrasburgo.

En mayo de 1979, el representante legal del señor Bendenoun envió un escrito al presidente del Tribunal, solicitándole que le fuesen remitidos todos los documentos recopilados por las autoridades aduaneras, y que luego fueran puestos a su disposición, con el objeto de contar con toda la información relevante para ejercer su defensa. El presidente del Tribunal le solicitó la citada información al Tribunal Correccional de Estrasburgo, puesto que «buen número de informes tenían relación con el procedimiento administrativo».

No obstante, el fiscal del Tribunal Correccional de Estrasburgo se negó a remitir esa información en julio de 1979, por lo que el abogado del señor Bendenoun le insistió una vez más al presidente del Tribunal Administrativo, que esa información era vital para la defensa de su cliente, y que enviara una nueva petición de los documentos al Tribunal Correccional, cosa que fue realizada en diciembre de 1980, aunque sin ningún efecto. En este estadio, las autoridades tributarias en octubre de 1980, ya habían enviado para sustentar el procedimiento cuatro de los informes realizados por las autoridades aduaneras, junto con un alegato al Tribunal Administrativo.

En noviembre de 1981, el Tribunal Administrativo rechazó las dos peticiones realizadas por el señor Bendenoun, como apoderado de la sociedad en cuestión, así como la tercera presentada en su propio nombre. En marzo de 1982 el aplicante volvió a apelar las tres resoluciones ante el *Conseil d'Etat*, basado en que se le había causado indefensión, al no permitírsele revisar toda la documentación que había figurado como prueba de las infracciones.

Sin embargo el *Conseil d'Etat* rechazó todos los recursos, puesto que «le había sido permitido estudiar todos los documentos del expediente presentado a los tribunales administrativos, los cuales podían proporcionar una orientación sobre el resultado de la controversia.». Además, sobre las infracciones impuestas al aplicante, razonó que «como actos revelados [...] constituían maniobras fraudulentas, las autoridades administrativas aplicaron correctamente las normas (art. 1729 del Código General Tributario) añadiendo un 100 por 100 en concepto

de sanción a la suma evadida de los tributos» tanto por la sociedad, como por el señor Bendeoun a título personal.²⁸⁹

3.1.4. Proceso ante la Comisión (julio de 1990 a diciembre de 1992)

En julio de 1990, la Comisión dictaminó la admisión de la demanda del aplicante, en lo tocante a los procedimientos administrativo-tributarios, aunque denegó la relativa al proceso penal por extemporánea.

En el dictamen que la Comisión envió al TEDH para la evaluación de méritos de la demanda, por diez votos contra dos, llegó a la conclusión de que había existido violación del artículo 6.1 del Convenio.²⁹⁰ Sobre las liquidaciones tributarias en particular, la Comisión sostuvo:

«58. Con respecto al reajuste de la deuda tributaria del aplicante y de su sociedad, o de forma más precisa, las cuotas tributarias, la Comisión se remite a sus precedentes para interpretar que el artículo 6 no es aplicable, en principio, bajo la expresión “derechos y obligaciones de carácter civil”, a procedimientos de carácter tributario, aun cuando las medidas tributarias afectan a derechos pecuniarios [...].»²⁹¹

Por otro lado, con referencia a las sanciones tributarias, las alegaciones del Gobierno francés básicamente sostuvieron, que el señor Bendenoun no tenía legitimación procesal, ya que nunca fue “acusado en materia penal”. En este sentido señaló que:

45. [...] El Código General Tributario francés, clasifica los incrementos que se disputan como “sanciones tributarias”, y no como “sanciones penales”. Lo mismo es cierto para la naturaleza de la

²⁸⁹ En lo pertinente al caso, el Código General Tributario francés disponía sobre las sanciones tributarias: «Artículo 1728. Si una persona física o moral [...] presenta una declaración conteniendo información tributaria inadecuada, incorrecta o incompleta o hace pago insuficiente, la suma evadida en concepto de tributos deberá ser incrementada [...] según lo provisto por el artículo 1727 o por un interés de demora calculado en la forma estipulada en el artículo 1734»; «Artículo 1729 [...] si la mala fe del contribuyente es probada, las deudas correspondientes a las infracciones tipificadas en el artículo 1728 deben ser incrementadas con un [...] 100 por 100, cualquiera que se el montante de estas deudas, si el contribuyente ha sido declarado culpable de maniobras fraudulentas (manoeuvres frauduleuses)». Sobre las sanciones penales: «Artículo 1741. Sin perjuicio de otras disposiciones específicas contenidas en este código, cualquier persona que evadiese de forma fraudulenta (s'est frauduleusement soustrait à) la declaración o el pago completo o parcial de los tributos que este código regula, o intenta hacerlo no presentando deliberadamente su declaración dentro del plazo para ello u ocultando deliberadamente las sumas sujetas a tributos, o provocando su insolvencia u obstaculizando la recuperación de las sumas debidas a través de otros subterfugios o actuando de cualquier otra forma fraudulenta, debe ser sancionado, independientemente de aplicarle otras sanciones tributarias, con multa de no menos de 5.000 FF y no más de 250.000 FF y a un período de prisión de entre uno a cinco años o a una de las dos penas citadas [...].»

²⁹⁰ Sentencia del TEDH, *BENDENOUN CONTRA FRANCIA* de 24 de febrero de 1994. Anexo sobre la Opinión de la Comisión Europea de Derechos Humanos, párrafo 98. El original dice: «The Commission concludes, by ten votes to two, that in this case there has been a violation of Article 6 § 1 of the Convention.»

²⁹¹ Sentencia del TEDH, *BENDENOUN CONTRA FRANCIA* de 24 de febrero de 1994. Anexo sobre la Opinión de la Comisión Europea de Derechos Humanos, párrafo 58. El original dice: «With regard to the adjustments to the tax payable by the applicant himself and by his company, or more precisely the additional tax demands as such, the Commission refers to its case-law to the effect that Article 6 is not applicable in principle, under the head “civil rights and obligations”, to proceedings in tax cases, even if the fiscal measures complained of have affected pecuniary rights [...].»

infracción. La conducta por la cual el aplicante fue acusado se definió como “fraude” (“*manœures frauduleuses*”) y no como “evasión” (“*soustraction frauduleuse*”); El *Conseil d’Etat* considera la primera infracción como infracción tributaria, y la segunda como penal. La naturaleza y el grado de severidad de las sanciones impuestas no eran tales que sugirieran una conclusión diferente. Los recargos fueron impuestos por Hacienda, bajo la supervisión de los tribunales administrativos y no por tribunales penales; fueron calculadas sobre la base de valoración de impuestos suplementarios y por tanto directamente proporcionales al impuesto originalmente evadido; no eran alternativas a penas privativas de libertad, y nunca implican la pérdida de ningún derecho; [...].²⁹²

Sin embargo, la Comisión no estuvo de acuerdo con estas manifestaciones y señaló:

«Con respecto a las “sanciones tributarias” impuestas al demandante y a su sociedad, la Comisión recuerda el significado “propio” del concepto de “penal” como es concebido bajo el artículo 6 (cfr, la cita de las sentencias *Engel* y *Öztürk*). Si los Estados Contratantes pudieran evadir las garantías del Artículo 6, mediante la clasificación discrecional de una infracción como “tributaria”, la aplicación de estas garantías quedarían subordinadas a su voluntad soberana, lo cual sería incompatible con el objeto y propósito de la Convención. Es por tanto necesario determinar, si las sanciones tributarias por maniobras fraudulentas impuestas sobre el aplicante, tienen o no el carácter de penales. (cfr, la cita de las sentencias *Engel* y *Öztürk*) [...] La primera cuestión a determinar es si el texto que define la sanción pertenece o no, de acuerdo al sistema legal del Estado demandado, al Derecho penal; después debe ser examinada la naturaleza de la sanción y, finalmente, la naturaleza y el grado de severidad de la sanción a la que se arriesga la persona interesada [...].»²⁹³

Después de esta exposición, la Comisión concluye:

«Tomando en consideración estos factores, el punto de vista de la Comisión es que las sanciones impuestas sobre el aplicante, por su grado de severidad, eran ciertamente por su naturaleza “penales”, a efectos de lo dispuesto por el Artículo 6 de la Convención.»²⁹⁴

²⁹² Sentencia del TEDH, *BENDENOUN CONTRA FRANCIA* de 24 de febrero de 1994, párrafo 45. El texto original dice: 45. [...] The General Tax Code classed the increases in question with the “tax penalties” and not with the “criminal penalties”. The same is true of the nature of the offence. The conduct of which the applicant stood accused was defined as “deception” (“*manœures frauduleuses*”) and not as “evasion” (“*soustraction frauduleuse*”); the *Conseil d’Etat* regarded the former offence as a tax offence and the latter as a criminal offence. The nature and degree of severity of the penalty were not such as to suggest a different conclusion. The surcharges were imposed by the Revenue under supervision of the administrative courts, and not by a criminal court; they were calculated on the basis of the supplementary tax assessment and were therefore directly proportional to the originally evaded; [...].»

²⁹³ Sentencia del TEDH, *BENDENOUN CONTRA FRANCIA* de 24 de febrero de 1994. Anexo sobre la Opinión de la Comisión Europea de Derechos Humanos, párrafos 59 y 60. El original señala: «59. With regard to the “fiscal fines” imposed on the applicant and his company, the Commission recalls the “autonomy” of the concept of “criminal” as conceived of under Article 6 (cfr, *Engel* y *Öztürk judgments*). If the Contracting States were able at their discretion, by classifying an offence as “fiscal”, to evade the guarantees of Article 6, the application of these guarantees would be subordinated to their sovereign will, which might be incompatible with the object and purpose of the Convention. It must therefore be determined whether or not the “fiscal penalties” imposed on the applicant for fraudulent subterfuge were “criminal” in character (cfr, *Engel* y *Öztürk judgments*). 60. The first matter to be ascertained is whether or not the text defining the offence in issue belongs, according to the legal system of the respondent State, to criminal law; next the nature of the offence and, finally, the nature and degree of severity of the penalty that the person concerned risked must be examined [...]. 61. Moreover, these criteria are not cumulative but alternative; for Article 6 to apply in virtue of the words “criminal charge”, it suffices that the offence in question should by its nature be “criminal” from the point of view of view of the Convention or should have made the person concerned liable to a sanction which, in its nature and degree o severity, belongs to the “criminal” sphere (cfr. La cita de las sentencias *CAMPBELL* y *FELL* y *LUTZ*).»

²⁹⁴ Sentencia del TEDH, *BENDENOUN CONTRA FRANCIA* de 24 de febrero de 1994. Anexo sobre la Opinión de la Comisión

Por otro lado, interesa resaltar que el quid del asunto en el que el aplicante alegaba la violación del artículo 6.1, se refirió a que ni él, ni su representante legal habían tenido acceso al expediente completo que había sido instruido en su contra, y del cual se habían derivado las sanciones que le fueron impuestas, a pesar de que en repetidas ocasiones, el mismo presidente del Tribunal Administrativo había requerido al Tribunal Correccional de Estrasburgo para que remitiera toda la información que constaba en la instrucción realizada por éste. En este sentido la violación del citado artículo se hacía en el contexto del derecho a un juicio “justo”, o “equitativo”, y del derecho de defensa que implícitamente lo contiene.

Las alegaciones del Gobierno francés en este sentido, se referían a que de los 24 informes que poseían las autoridades aduaneras, 4 habían sido enviados al Tribunal Administrativo, y que además el aplicante tenía cinco más. Sobre los otros 16 informes, el Gobierno francés sólo había podido encontrar las copias de nueve, y los restantes seis, habían sido accidentalmente destruidos, aunque su contenido podía ser reconstruido por referencia a los demás documentos que obraban en autos. No obstante, la Comisión justificó su decisión diciendo:

«El punto de vista de la Comisión en este caso es si, en el curso del litigio entre el aplicante y las autoridades tributarias, el primero fue colocado en una situación de desventaja, lo cual pudo tener como resultado una disminución de la equidad del proceso, por el hecho de que no tuvo acceso al expediente completo que poseían las citadas autoridades tributarias. 80. La Comisión reitera que “un juicio no sería equitativo, según el significado del artículo 6.1 del Convenio, si se realiza en tales condiciones que ponen al acusado injustificadamente en desventaja” frente a la parte oponente (cfr. la cita de la sentencia *Delcourt* contra *Francia* de 17 de enero de 1970). [...] 89. La Comisión no tiene que determinar si los documentos del expediente de Aduanas confirman o no la culpabilidad del demandante. Es suficiente para la Comisión observar que el demandante podría sostener de forma verosímil que estos documentos, contemplados como un todo, podrían contener pruebas que podría utilizar para su defensa.»²⁹⁵

En este sentido, la Comisión concluyó:

«En consecuencia, la Comisión opina que desde el momento en que el demandante no tuvo acceso al expediente completo, el cual estaba, sin embargo, a disposición del oponente, no tuvo oportunidad de impugnarlo o, más concretamente, hacer uso de la información en él contenida para apoyar su argumentación. En particular, no tuvo la oportunidad de estudiar los reportes que no se

Europea de Derechos Humanos, parágrafo 70. El original dice: «70. Taking these various factors into consideration, the Commission takes the view that the penalties imposed on the applicant were indeed, by their degree of severity, “criminal” in nature for the purposes of Article 6 of the Convention».

²⁹⁵ Sentencia del TEDH, *BENDENOUN CONTRA FRANCIA* de 24 de febrero de 1994. Anexo sobre la Opinión de la Comisión Europea de Derechos Humanos, párrafos 79, 80 y 89. El original reza: «79. The Commission takes the view that the question which arises in this case is whether, in the course of the dispute between the applicant and the tax authorities, the former was placed in a disadvantageous situation, which could as a result have detracted the fairness of the proceedings, through the fact he did not have access to the full customs file kept by the tax authorities. 80. The Commission reiterates that “a trial would not be fair within the meaning of Article 6 § 1 of the Convention if it took place in such conditions as to put the accused unfairly at a disadvantage” vis-à-vis the opposing party (see *DEL COURT V. BELGIUM* judgment of 17 January 1970). 89. The Commission does not have to determine whether the documents in the customs file may be such as to confirm or to disprove the applicant’s “guilt”. It is sufficient for the Commission to note that the applicant could plausibly argue that these documents as a whole might contain evidence that he could use in his defence.»

pusieron a su disposición, ni los otros trescientos cincuenta y dos documentos, en orden a encontrar información que pudiera contradecir las afirmaciones, hechas en los reportes presentados por las autoridades tributarias como evidencia en el litigio »²⁹⁶

En la Opinión de la Comisión, hubo dos voto de disenso de los **JUECES HALL y FROWEIN**, cuya posición fue, en líneas generales, la posición adoptada por el TEDH para desestimar la demanda, en cuanto a la violación del artículo 6 del Convenio, en lo atinente al derecho a un juicio equitativo, la cual pasamos a ver de seguido.

3.2. LA DEMANDA ANTE EL TEDH

El presente caso fue remitido al TEDH por la Comisión el 19 de febrero de 1993, dentro del plazo de tres meses establecido de acuerdo con el artículo 32 párrafo primero y el artículo 47 de la Convención. La petición de la Comisión de análisis de los méritos del caso, se basó en lo dispuesto por los artículos 44 y 48 del Convenio, en lo referente a la declaración de Gobierno francés por la cual él reconocía la jurisdicción vinculante del TEDH (artículo 46). El objeto de esta remisión fue para obtener un decisión del TEDH, de hasta donde los hechos desvelados en el caso, contenían una violación por parte del Estado francés del artículo 6, párrafo primero y del artículo 1 del Protocolo N°. 1.

Como dijimos anteriormente, la materia a analizar se refería a la violación del Artículo 6.1 del Convenio en relación a las sanciones impuestas al señor Bendenoun, en virtud de lo dispuesto por los artículos 1728, 1729 y 1741 del Código General Tributario francés. Específicamente las violaciones aducidas se referían a la quiebra del derecho a un juicio justo, contenido en el ámbito del citado artículo del Convenio.

3.2.1. Argumentos del Gobierno francés

El Gobierno francés alegó ante el Tribunal, al igual que lo hizo en su momento frente a la Comisión, que las previsiones contenidas en el artículo 6.1 del Convenio no aplicaban al presente caso, en virtud de la especialidad de la materia tributaria, y que por tanto no caían ni dentro del concepto de "derechos y obligaciones de carácter civil", ni las sanciones sobre él impuestas podían ser consideradas de "carácter penal", al formar parte del régimen administrativo.

²⁹⁶ Sentencia del TEDH, Bendenoun contra Francia de 24 de febrero de 1994. Anexo sobre la Opinión de la Comisión Europea de Derechos Humanos, párrafo 91. El original señala «91. The Commission accordingly considers that since the applicant did not have access to the whole of the file, which was, however, available to the opposing side, he did not have an opportunity to contest matters in it or, more specifically , to make use of the information in it to support his case. In particular, he had no opportunity to study the reports that had not been made available and the three hundred and fifty-two documents in order to find information that could contradict the statements made in the other reports adduced in evidence at trial by the tax authorities».

Por otro lado, consideraron que en el curso de los procedimientos, no había sido violado el principio de “igualdad de armas”, puesto que en uno u otro momento, el aplicante había tenido acceso a todo el expediente. Además, las sanciones fueron impuestas considerando las evidencias presentadas en los cuatro expedientes, que el aplicante o su representante legal, tuvieron a su disposición en toda la instrucción del procedimiento administrativo sancionador.

3.2.2. Argumentos del demandante

Por su parte, el representante legal del aplicante, manifestó que al no haber podido estudiar todas las pruebas, evidencias y documentos que habían sido utilizados para fundamentar las sanciones impuestas a su cliente, a pesar de sus reiteradas solicitudes en este sentido, había sido violado el derecho contenido en el artículo 6 de Convenio, en lo referente al derecho a un juicio equitativo y contradictorio.

Además solicitó que de acuerdo con el artículo 50 del Convenio, por la vía de la “justa satisfacción”, el Gobierno francés desistiera del cobro tanto de las deudas tributarias, como de las sanciones impuestas, y la devolución de todas las sumas que le fueron cobradas, directa o indirectamente, por la Hacienda francesa concernientes al citado procedimiento. Adicionalmente solicitó en virtud de la “justa satisfacción” por daños no pecuniarios, una indemnización de 100.000 FF, y en concepto de costas procesales y personales 141.500 FF más.

3.2.3. La Sentencia del TEDH

El TEDH unánimemente sostuvo que en el caso de marras, no había existido violación del Artículo 6.1 del Convenio, básicamente porque el Tribunal que lo condenó, lo hizo sobre la base de la misma información que obraba en el expediente, y no de la que nunca se remitió a su solicitud. Por otro lado agregó que:

«52. [...] El Señor Bendenoun buscó la entrega completa de toda la voluminosa información. La evidencia presentada ante el Tribunal muestra que nunca precisó una razón para apoyar su argumento de que, no obstante su admisión de las infracciones aduaneras y sus admisiones durante la investigación penal, no pudo contrarrestar el cargo de evasión de impuestos por no tener copia de tal información. Esta omisión es la más perjudicial para su caso, dado que el estuvo consciente de la existencia y contenido de la mayoría de los documentos, y él y su abogado habían tenido acceso completo a tal archivo, en todos los extremos, durante la investigación penal. 53. En conclusión, no se desprende de la información disponible a este Tribunal, que la falta de entrega de esos documentos haya infringido sus derechos de defensa o la igualdad de armas. Por tanto, no ha habido una quiebra del Artículo 6 § 1.»²⁹⁷

²⁹⁷ Sentencia del TEDH, *BENDENOUN CONTRA FRANCIA* de 24 de febrero de 1994, párrafos 52 y 53. El original dice: «52. [...] Mr. Bendenoun sought production in full of a fairly bulky file. The evidence before the Court does not show that he ever put forward any precise argument to support his contention that, notwithstanding his admission of the customs offences and his admissions during the criminal investigation, he could not counter the charge of tax evasion without having a copy of that file. This omission is all the more detrimental to his case as he was aware of the existence and content of most of the documents and he and his counsel had had access to the complete file, at any rate during the criminal investigation. 53. In conclusion, it does not appear from the information available to the Court that the failure to produce documents infringed the

En este sentido, el TEDH hizo suyo el voto de disenso parcial de los **JUECES HALL** y **FROWEIN** en el dictamen de la Comisión, en el sentido de que no obstante la procedencia de la demanda, no apreciaba violación del artículo 6.1 del Convenio, al haber tenido tanto el señor Bendenoun como su abogado, acceso suficiente a la información con base en la cual, los órganos administrativos habían impuesto las sanciones impugnadas.

No obstante, aquí no nos interesa la discusión sobre los méritos de este fallo en cuanto a su resultado, sino a la interpretación que el TEDH hizo, al igual que la Comisión, de que el concepto de "persona acusada en materia penal" es aplicable a procedimientos relaciones con sanciones administrativo-tributarias. En este sentido, el Tribunal consideró:

«En el presente caso el Tribunal no subestima la importancia de varias de las consideraciones hechas por el Gobierno. Sin embargo, a la luz de su jurisprudencia, y en particular del [...] caso *Öztürk*, hace notar cuatro factores que apuntan en dirección contraria. En primer lugar, las infracciones que al señor Bendenoun le fueron impuestas caían dentro del artículo 1729 del Código General Tributario francés. Esta norma aplica a todos los ciudadanos en su capacidad de contribuyentes, y no a un grupo dado de ciudadanos con un estatus particular. La norma sienta ciertos requerimientos, a los cuales anuda una sanción en caso de incumplimiento. En segundo lugar los recargos tributarios no tienen la intención de compensar pecuniariamente un daño, sino esencialmente como un castigo y para desalentar la reincidencia. En tercer lugar, estos recargos tributarios son impuestos por regla general, con un propósito tanto disuasorio como sancionador. En último lugar, en el presente caso, los recargos fueron muy substanciales, ascendiendo a 422.534 FF respecto a señor Bendenoun como persona física, y a 570.398 FF respecto a su empresa; y en el evento de impago de impago de estas sumas, era posible su encarcelación por los tribunales penales. Habiendo sopesado los varios aspectos del caso, el Tribunal subraya la predominancia de aquellas sanciones que tienen una connotación penal. Ninguna de ellas resulta decisiva por sí misma, pero tomadas en conjunto y acumulativamente, convierten la acusación en una de carácter "penal", lo que cae bajo el espectro del Artículo 6, y por tanto aplicable al presente caso.»²⁹⁸

De seguido pasamos a analizar los corolarios más importantes que se pueden extraer de la citada sentencia.

rights of the defence or the principle of equality of arms. The has therefore not been a breach of Article 6 § 1.»

²⁹⁸ Sentencia del TEDH, *BENDENOUN CONTRA FRANCIA* de 24 de febrero de 1994, párrafo 47. El original reza: «47. In the instant case the Court does not underestimate the importance of several of the points by the Government. In the light of its case-law, and in particular of the previously cited *Öztürk* judgment, it notes, however, that four factors point in the opposite direction. In the first place, the offences with which Mr. Bendenoun was charged came under Article 1729 § 1 of the General Tax Code. That provision covers all citizens in their capacity as taxpayers, and not a given group with a particular status. It lays down certain requirements, to which it attaches penalties in the event of non-compliance. Secondly, the tax surcharges are intended not as pecuniary compensation for damage but essentially as a punishment to deter reoffending. Thirdly, they are imposed under a general rule, whose purpose is both deterrent and punitive. Lastly, in the instant case the surcharges were very substantial, amounting to FRF 422,534 in respect of Mr. Bendenoun personally and FRF 570.398 in respect of his company; and if he failed to pay, he was liable to be committed to prison by the criminal courts. Having weighed the various aspects of the case, the Court notes the predominance of those which have a criminal connotation. None of them is decisive on its own, but taken together and cumulatively they made the "charge" in issue a "criminal" one within the meaning of Article 6 § 1, which was therefore applicable.».

3.3. COROLARIOS DE LA SENTENCIA

Como habíamos adelantado, lo que más nos interesa resaltar de este caso no se refiere al contenido del fallo, sino el hecho de que se le haya dado curso a una demanda como posible violación del artículo 6 de Convenio, tratándose de normas relativas al ordenamiento tributario. La importancia de esta sentencia estriba en que es la primera vez en que el TEDH, expresamente admite que si las sanciones administrativo-tributarias presentan cierta entidad, los sujetos sobre quienes puedan surtir efecto dichas sanciones, deben ser considerados como acusados en "material penal".

En este sentido, reiteramos nuestra opinión de que esta sentencia no se aparta de la jurisprudencia sentada por el TEDH hasta el momento, puesto que en los casos en los cuales el Alto Tribunal o la Comisión se han manifestado al respecto, se han referido a que el régimen tributario no se encuentra dentro de lo que el artículo 6 del Convenio considera como "derechos y obligaciones de carácter civil", lo cual no obsta para considerar que las sanciones que de dicho régimen se puedan derivar, puedan ser consideradas como materia penal.

Es decir, el artículo 6 del Convenio contiene una amplia serie de derechos, algunos de ellos ni siquiera expresamente mencionados, como lo es el derecho a no autoincriminarse. De esta manera, se podría tomar el tenor literal de dicha norma, y descomponerlo en varios apartados. Dos de esos apartados serían:

a-) «Toda persona tiene derecho a que su causa sea oída equitativamente en los litigios que decidan sobre sus derechos y obligaciones de carácter civil».

b-) «Toda persona tiene derecho a que su causa sea oída equitativamente, en los litigios cuyo fundamento sea cualquier acusación en materia penal dirigida contra ella».

Pues bien, lo que no puede hacerse es reclamar actuaciones de la Administración tributaria bajo el apartado a-) arriba mencionado, como por ejemplo, la aplicación de exenciones, la categoría en la que entra un determinada renta, o la consideración de una operación vinculada, porque estas cuestiones no entran dentro del significado propio que el TEDH otorga al concepto de "derechos y obligaciones de carácter civil" a que se refiere el artículo 6, ya que como ha dicho la Comisión y el TEDH, la naturaleza del Derecho tributario no lo permite, por imperar las notas del Derecho público, y el ejercicio de potestades por parte de un ente público.

Cosa completamente distinta es la que vemos en esta sentencia, en la cual lo que se analiza es si las sanciones administrativo-tributarias, pueden hacer que la persona sobre la cual recaen, pueden hacer que se la considere como "acusado en materia penal", a lo cual el TEDH responde afirmativamente. De esta manera, parece desprenderse que el significado propio que el Tribunal le asigna al concepto de "materia penal" resulta en principio, no referido a una rama específica de Derecho (como la penal propiamente), sino a las consecuencias, en el sentido de sanciones, que puede acarrear un determinado régimen jurídico, en este caso, el tributario.

Es decir, en tanto un determinado conjunto de normas presenten la posibilidad de imposición de sanciones, dicha materia podrá ser considerada como penal a efectos del Convenio. Ya vimos como en el caso FUNKE, las actuaciones que se sometían a examen

estaban relacionadas con los derecho de aduanas, y en el presente caso BENDENOUN con el Derecho tributario. En uno y otro caso, las sanciones que se impusieron al sujeto, de acuerdo con tales ramas del Derecho, se reputan como penales, no por la materia a que se refieren, sino por las consecuencias, es decir, por las sanciones que de ellas se derivaron.

En ente sentido, el TEDH coincidió con el Dictamen de la Comisión, en el sentido de que la calificación de determinada legislación como "tributaria" por parte de un Estado contratante, no puede sustraer la revisión de sus actuaciones en ese sentido, si con ello se violan las garantías que el Convenio otorga a cualquier sujeto, cuando se encuentre en una situación de acusado en materia penal. Efectivamente, esto podría servir como subterfugio para evitar la jurisdicción del TEDH, que el mismo Estado contratante le ha otorgado mediante su adhesión al Convenio, y en última instancia, dejar ciertas materias excluidas de protección, por el medio de una acción soberana del Estado, que considere o reconsidere cierta normativa como "tributaria".²⁹⁹

Por otro lado, debe notarse que en este caso, al igual que en el caso FUNKE, las actuaciones impugnadas se encuentran dentro del terreno del derecho administrativo sancionador, y por lo tanto, los sujetos aplicantes no figuraban como acusados en un proceso judicial penal. Lo anterior ratifica lo dicho en el sentido de que para que el artículo 6 del Convenio aplique, no es necesario que el sujeto se encuentre formalmente acusado en un causa penal, sino simplemente como sospechoso en un procedimiento del cual puede derivar su responsabilidad por comisión de un ilícito.

Por lo demás, parece claro que las razones que impulsaron tanto a la Comisión como al TEDH, a considerar en este caso al señor Bendenoun como "acusado en materia penal", son plenamente aplicables al caso español, ya que como vimos en el apartado referente a las sanciones tributarias, el régimen sancionador tributario español, presenta la posibilidad de sanciones de una entidad o gravedad asimilables a las del régimen francés.

4. LA SENTENCIA SAUNDERS CONTRA EL REINO UNIDO

4.1. CIRCUNSTANCIAS DEL CASO

El aplicante fue nombrado Director y Jefe Ejecutivo de la compañía Guinness PLC en 1981. A principios de 1986, la compañía Guinness estaba compitiendo con otra compañía (Argyll PLC) en una oferta pública de adquisición (OPA) de una tercer compañía (Distillers Company PLC). Dicho proceso fue ganado por Guinness. La operación incluía un sustancial canje de acciones, de acuerdo con los precios que la compañía adjudicataria cotizara en la bolsa, lo cual constituía un factor crítico de la operación. Durante el curso de la oferta, el precio de las acciones de Guinness subió dramáticamente, razón por la cual Guinness venció en la pugna, pero una vez que la oferta le fue adjudicada, dichas acciones bajaron de precio súbitamente.

²⁹⁹ En este sentido ver Sentencia del TEDH, *BENDENOUN CONTRA FRANCIA* de 24 de febrero de 1994. Anexo sobre la Opinión de la Comisión Europea de Derechos Humanos, parágrafo 59, citado anteriormente.

El substancial incremento en el precio de las acciones cotizadas de Guinness, fue logrado mediante una serie de operaciones fraudulentas, realizadas con la complicidad de otros colaboradores (*supporters*). La actividad de estos colaboradores consistió en hacer abultadas compras de acciones de Guinness, con el objeto de mantener o “inflar” su precio en el mercado.

A dichos colaboradores se les ofreció compensaciones contra cualquier pérdida que sufrieran y, en algunos casos, importantes retribuciones si la operación resultaba exitosa. Estos incentivos provenían del propio capital de la empresa Guinness, lo cual se reputa como ilegal según la normativa bursátil vigente al momento, en primer lugar, porque está prohibido que las compañías provean asistencia financiera a otras empresas o personas con el propósito de la compra de sus propias acciones. En segundo lugar, porque estas operaciones nunca se difundieron públicamente. En muchos de los casos, los pagos fueron realizados por medio de facturas falsas, que ocultaban que fueran hechos como contraprestación de dichas actividades ilícitas.

Los rumores y alegaciones que surgieron al respecto a lo largo de la OPA, llevaron meses después al Secretario de Comercio e Industria del Reino Unido a nombrar inspectores, facultados para investigar la presunta violación de una serie de normas de la Ley de Sociedades (*Companies Act*) de 1985.³⁰⁰

Durante el curso de dichas actuaciones, le fueron tomadas una serie de declaraciones al señor Saunders, cuya negativa podía ser castigada con fuertes multas, e incluso pena de prisión hasta por dos años. Dichas declaraciones fueron posteriormente utilizadas en su contra en el juicio que se derivó de las actuaciones de inspección.

4.1.1. La investigación de los inspectores

En diciembre de 1986, los inspectores nombrados empezaron a tomar declaraciones a los supuestos implicados. En este sentido, la sección 434 de la *Companies Act* (Ley de Sociedades) de 1985 disponía:

- «(1) Cuando se nombren inspectores de acuerdo con la Sección 431 y 432, es deber de todos los funcionarios y agentes de la compañía [...]
- (a) entregar a los inspectores todos los libros y documentos de, o en relación a la compañía [...] que estén bajo su custodia o responsabilidad,
 - (b) comparecer ante los inspectores cuando sean requeridos y,

³⁰⁰ Sección 432 (2) de la *Companies Act* de 1985 disponía que la Secretaria de Estado podrá nombrar inspectores si existen circunstancias, que sugieran que los asuntos de la compañía han sido llevados con la intención de defraudar a sus acreedores o accionistas, que los directores o funcionarios de la misma puedan ser culpables de actos fraudulentos o conductas deshonestas, o que los funcionarios de la compañía no han rendido toda la información que sea debida en conexión con sus actividades. El texto original disponía: «Section 432 (2) The Secretary of State may make such appointment if it appears that there are circumstances suggesting: (a) That the company’s affairs are being or have been conducted with intent to defraud its creditors or the creditors of any other person, or otherwise for a fraudulent or unlawful purpose, or in a manner which is unfairly prejudicial to some part of its members, or (b) that any actual or proposed act or omission of the company (including an act or omission on its behalf) is or would be so prejudicial, or that the company was formed for any fraudulent or unlawful purpose, or, (c) that persons concerned with the company’s formation or the management of its affairs have in connection therewith been guilty of fraud, misfeasance or other misconduct towards it or towards its members, or (d) that the company’s members have not been given all the information with respect to its affairs which they might reasonably expect.»

(c) además, deberán brindar a los inspectores toda la asistencia razonable en conexión con la investigación que realicen [...]

(3) Los inspectores podrán interrogar bajo juramento a todos los funcionarios y agentes de la compañía u otra entidad conexas, así como a cualquiera de las personas mencionadas en la subsección (2), en relación con los asuntos de la compañía o otras entidades relacionadas [...]

(5) Las contestaciones dadas por una persona interrogada de acuerdo con las potestades conferidas por esta sección, (en tanto tengan relación con la investigación realizada de acuerdo con las secciones 431 a 433 o por cualquier otra norma de este capítulo), podrán ser utilizadas como evidencia en su contra.»³⁰¹

Debe destacarse además que en la sección 436 de la *Companies Act* de 1985, se señala que si las personas obligadas en la sección 432 se niegan a realizar los deberes que el mismo artículo impone, podrán ser condenadas y castigadas por el delito de desacato al tribunal, lo que supone sanciones de multa y pena de prisión de hasta dos años.³⁰²

Las pesquisas de los inspectores les llevaron en enero de 1987, a informar al Departamento de Comercio e Industria (en adelante DTI), que había evidencias concretas de la comisión de delitos. En la misma fecha, el director de el DTI contactó con el Fiscal General del Estado (Director of Public Prosecutions, en adelante DPP), y se decidió que lo apropiado era permitir a los inspectores que continuaran con sus investigaciones, para luego entregar sus informes a la Fiscalía General del Estado (Crown Prosecution Service, en adelante CPS).

En enero 14 de 1987, el solicitante fue despedido de la compañía Guinness, y dos semanas más tarde el Secretario de Estado pidió a los inspectores, que le informaran al señor Saunders las cuestiones de las que habían tenido conocimiento durante su investigación. Posteriormente, los inspectores remitieron a la Secretaria de Estado las transcripciones de las audiencias, y demás material documentario que tenían en su posesión. En enero 30 de 1987, se realizó una reunión de los inspectores del caso, procuradores, otros funcionarios de el DTI y representantes de CPS. Entre otras cosas, se identificaron posibles acusados y los cargos por los cuales podrían responder.

La CPS constituyó un equipo de investigación, al cual le fueron entregados todas las transcripciones y documentos que obraban en poder de los inspectores, quienes habían mencionado su intención de cooperar, pero también se acordó que continuaran con sus investigaciones independientemente. En este sentido, el señor Saunders fue interrogado por los inspectores en nueve ocasiones (10,11 y 20 de febrero, 4 y 5 de marzo, 6 de mayo y 11 y 12 de junio de 1987)

³⁰¹ La cursiva es nuestra. El original disponía: «(1) When inspectors are appointed under section 431 or 432, it is the duty of all officers and agents of the company [...] to produce to the inspectors all books and the documents of or relating to the company [...] which are in their custody or power, to attend before the inspectors when required to do so and, otherwise to give the inspectors all assistance in connection with the investigation which they are reasonably able to give [...] (3) An inspector may examine on oath the officers and agents of the company or other body corporate, and any such person as is mentioned in subsection (2), in relation to the affairs of the company or other body [...] (5) An answer given by a person to a question put to him in exercise of powers conferred by this section (whether it has effect in relation to an investigation under any of sections 431 to 433, or as applied by any other section in this Part) may be used in evidence against him.»

³⁰² En este sentido ver párrafos 49 y 50 de la Sentencia del TEDH, *SAUNDERS CONTRA EL REINO UNIDO*, de 17 de diciembre de 1996..

4.1.2. Procedimientos penales

Durante la primera semana de mayo de 1997 la policía fue formalmente requerida por el DPP, para llevar a cabo una investigación criminal. Las transcripciones y documentos obtenidos como resultado de la labor de los inspectores fueron entregados a la policía. Subsecuentemente, el solicitante fue acusado de numerosos delitos por violación de la Ley de Sociedades.

En el curso del juicio entablado tanto contra el señor Saunders como a otras personas involucradas, los acusados impugnaron en varias oportunidades la improcedencia de utilizar como pruebas, las declaraciones y documentos obtenidos por los inspectores, ya que ello había sido realizado independientemente de su voluntad y bajo la amenaza de ser sancionados en caso de su negativa a colaborar. En este sentido, debe considerarse que la Sección 76 de la *Police and Criminal Evidence Act* disponía:

- «1. En cualquier procedimiento la confesión hecha por un acusado podrá ser utilizada en su contra, mientras no haya sido excluida por el Tribunal de acuerdo con esta sección, en tanto resulte relevante para cualquier cuestión pertinente a los procedimientos.
2. Si, en cualquier procedimiento que la fiscalía proponga como evidencia una confesión realizada por el acusado, es aducido a el Tribunal que fue, o pudo haber sido obtenida
 - (a) por opresión a quien la realizó, o
 - (b) considerando las circunstancias existentes al momento, como consecuencia de cualquier cosa dicha o hecha, resulte probable que sea de poca fiabilidad, el Tribunal no permitirá la confesión como evidencia contra sí mismo, en tanto la fiscalía no pruebe más allá de la duda razonable que la confesión (no obstante pudiendo ser cierta) no fue obtenida de la manera dicha»³⁰³

En particular, se realizó un *voir dire*³⁰⁴ solicitado por el señor Saunders, en el cual el juez determinó la no admisibilidad de los dos últimos interrogatorios, porque consideró que estando en ese momento formalmente acusado en un proceso penal, no había existido voluntariedad de parte de señor Saunders en sus declaraciones. Lo anterior fue en consideración de la Sección 76 de la *Police and Criminal Evidence Act* que disponía:

- «1. En cualquier procedimiento el Tribunal puede denegar la admisión de evidencia que la fiscalía propone para apoyar su causa, si en opinión del Tribunal, teniendo en consideración todas las circunstancias, incluidas aquellas respecto a la manera en que la evidencia fue obtenida, la admisión de dicha evidencia pueda tener un efecto adverso tal sobre la equidad del procedimiento, que tenga que denegarla»³⁰⁵

³⁰³ El texto original decía: «1. In any proceedings a confession made by an accused person may be given in evidence against him in so far as it is relevant to any matter in issue in the proceedings and is not excluded by the court in pursuance of this section. 2. If, in any proceedings where the prosecution proposes to give in evidence a confession made by an accused person, it is represented to the court that the confession was or may have been obtained - (a) by oppression of the person who made it; or (b) in consequence of anything said or done which was likely, in the circumstances existing at the time, to render unreliable any confession which might be made by him in consequence thereof, the court shall not allow the confession to be given in evidence against him except in so far as the prosecution proves to the court beyond a reasonable doubt that the confession (notwithstanding that it might be true) was not obtained as aforesaid»

³⁰⁴ El término “*voir dire*”, en derecho anglosajón se refiere a un examen previo sobre la admisión de pruebas sin la presencia del jurado

³⁰⁵ El texto original señalaba: «Section 76 - 1. In any proceedings the court may refuse to allow the evidence on which the prosecution proposes to rely to be given if it appears to the court that, having regard to all the circumstances, including the circumstances in which the evidence was obtained, the admission of the evidence would have such an adverse effect on the fairness of the proceedings that the court ought not to admit it.»

Durante el curso del juicio, el fiscal encargado utilizó sistemáticamente los interrogatorios del señor Saunders frente a los inspectores, para lograr su condena, habiendo sido, entre otras cosas, leídos durante tres días consecutivos al jurado. En agosto de 1990, el solicitante fue sentenciado a cinco años de prisión, por cargos que incluían robo, conspiración y contabilidad fraudulenta.

En el proceso también había sido alegado un "abuso procedimental" ("*abuse of process*"), en el sentido de que se había dilatado deliberadamente el levantamiento de cargos contra los acusados, para permitir a los inspectores en uso de sus potestades de inspección, recolectar más pruebas en su contra, las cuales se sabía que no hubieran podido lograr mediante la investigación policial. Estos alegatos fueron rechazados en una resolución del 10 de diciembre de 1990.

El solicitante recurrió la sentencia a la Corte de Apelaciones, pero el fallo fue otra vez en su contra. Sin embargo se anuló la sentencia por uno de los cargos por los que había sido condenado, reduciéndose su pena de cinco años a dos años y medio, pues el Tribunal estimó que en el proceso anterior, el juez había errado en su proceder, cuando daba las instrucciones al jurado sobre como valorar la prueba presentada, en particular, sobre las contradicciones entre el testimonio del señor Saunders durante el juicio, y sus respuestas en los interrogatorios de los inspectores.

El Ministerio del Interior inglés también recurrió la sentencia, en cuyo curso el solicitante volvió a insistir en que el uso de los interrogatorios de los inspectores durante el juicio, había ocasionado automáticamente que el proceso penal fuera injusto. La Corte rechazó este argumento, señalando que el Parlamento había admitido expresamente y sin ambigüedades, que las respuestas dadas a los inspectores de el DTI fueran utilizadas posteriormente en un proceso penal, aunque esto pudiera anular su privilegio a no incriminarse a sí mismo. Además, señaló que los interrogatorios de varios de los acusados frente a los inspectores, constituían una parte significativa de las pruebas de la fiscalía.

En este fallo, la Corte de Apelaciones también negó el argumento de "abuso procedimental", al mencionar que la actuación tanto de la policía como de los inspectores había sido correcta, y que «los interrogatorios habían sido conducidos justa e inobjetablemente. No fue sugerido ante el Juez en el juicio, ni ante nosotros que los inspectores puedan ser criticados en este sentido. Esos interrogatorios fueron cuidadosamente estructurados en orden a lo que se refiere a su apropiada duración y condiciones. Los apelantes, experimentados hombres de negocios de gran inteligencia, fueron cada uno representados por sus abogados o procuradores. Las preguntas fueron escrupulosamente justas [...]»³⁰⁶

Dado que también fue rechazada la apelación con respecto al abuso procedimental que se había alegado, en relación con la no revelación con anterioridad al juicio de la

³⁰⁶ Párrafo 43 de la Sentencia del TEDH, *SAUNDERS CONTRA EL REINO UNIDO*, de 17 de diciembre de 1996.. El original reza: [...] That the interviews were conducted fairly and unobjectionably. It was not suggested to the trial judge or before us that the inspectors could be criticised on this score. These were carefully structured sessions of proper length in suitable conditions. The appellants, experienced businessmen of high intelligence, were each represented either by counsel (usually Queen's Counsel) or a senior solicitor. The questions were put scrupulously fairly [...]."

evidencia en la que se iba a basar la fiscalía, la Corte de apelación consideró que en el presente caso no se involucraba un aspecto de importancia pública, y por ello no podía ser apelado a la Cámara de los Lores, agotando de esta manera la posibilidad de posteriores apelaciones.

4.1.3. Proceso ante la Comisión (julio de 1990 a diciembre de 1992)

El solicitante remitió su aplicación a la Comisión el 20 de julio de 1988, alegando violación del artículo 6.1 del Convenio, por haber sido utilizado durante el juicio las afirmaciones por él hechas bajo coacción, en relación con los interrogatorios llevados a cabo por los inspectores de el DTI, lo que hacía que su causa no hubiera sido justamente oída. En diciembre de 1993, la Comisión admitió la demanda del solicitante y en su Opinión de 10 de mayo de 1994, expresó por 14 votos contra uno, que el artículo 6.1 citado había sido violado:

«En opinión de la Comisión, el privilegio contra la autoincriminación es un importante elemento para salvaguardar al acusado de opresión y coerción durante los procedimientos penales. En la base de un proceso equitativo se presupone que el acusado tiene la oportunidad de defenderse a sí mismo contra los cargos elevados en su contra. La posición de la defensa es socavada si el acusado está bajo compulsión, o ha sido obligado, a incriminarse a sí mismo. El privilegio contra la autoincriminación está además estrechamente unido al principio de presunción de inocencia protegido por el Artículo 6 § 2 de la Convención, el cual refleja la expectación de que sea el Estado quien soporte la carga de la prueba en el establecimiento de la culpabilidad del acusado, proceso en el cual, el acusado tiene derecho a no ser requerido a proporcionar ninguna asistencia involuntaria por medio de confesión.»³⁰⁷

Por su parte, el Gobierno había alegado que el privilegio contra la autoincriminación no era un principio absoluto, y que debía tomarse en cuenta que en delitos de carácter financiero, por su complejidad, y porque las personas que solían cometerlos eran empresarios de gran inteligencia (que contaban con asesores y una amplia experiencia en los negocios), este derecho no debía aplicarse. Por esta razón, debía permitirse la utilización de la información por ellos brindada, en el curso de las investigaciones previas. Sin embargo la Comisión consideró que:

«No es compatible con el espíritu de la Convención, que se apliquen diferentes grados de equidad, a diferentes categorías de acusados en materia penal. El derecho a guardar silencio, en tanto contenido en las garantías del Artículo 6, tiene que aplicarse igualitariamente a los defraudadores corporativos como a los acusados de otros tipos de delitos como fraude, violación, homicidio o

³⁰⁷ Párrafo 72 de la Opinión de la Comisión anexada a la Sentencia del TEDH, *SAUNDERS CONTRA EL REINO UNIDO*, de 17 de diciembre de 1996.. El original dice: «In the Commission's opinion, the privilege against self-incrimination is an important element in safeguarding and accused from oppression and coercion during criminal proceedings. The very basis of a fair trial presupposes that the accused is afforded the opportunity of defending himself against the charges brought against him. The position of the defence is undermined if the accused is under compulsion, or has been compelled, to incriminate himself. The privilege against self-incrimination is also closely allied to the principle of presumption of innocence protected in Article 6 § 2 of the Convention in that it reflects the expectation that the State bear the general burden of establishing the guilt of an accused, in which process the accused is entitled not to be required to furnish any involuntary assistance by way of confession.»

terrorismo. *Es más, no puede haber un legítimo propósito en privar a alguien de las garantías necesarias para asegurar un proceso equitativo.*»³⁰⁸

En este sentido, la Comisión consideró que el solicitante fue en efecto obligado a incriminarse a sí mismo, y que el material incriminante proporcionó una parte significativa de la evidencia en su contra durante el juicio. Mientras el Gobierno alegó que la razón para que el solicitante decidiera dar testimonio [durante el juicio], fue su necesidad de contrarrestar la evidencia de los interrogatorios ante el DTI, la Comisión destacó que en las alegaciones del Gobierno, no se niega que, a pesar de que el valor real de las transcripciones de los interrogatorios fue durante su examen cruzado [en el cual se comparó su testimonio durante el juicio y lo dicho en los interrogatorios], los interrogatorios ante el DTI contenían pruebas en sí mismos. En estas circunstancias, la Comisión consideró que esto tuvo que haber ejercido una presión adicional al solicitante para testificar [en el juicio], en vez de ejercitar su derecho a permanecer en silencio, y dejar que la Fiscalía probara su caso.³⁰⁹

4.2. LA DEMANDA ANTE EL TEDH

El presente caso fue remitido al TEDH por la Comisión el 9 y 13 de septiembre de 1994 respectivamente, dentro del plazo de tres meses establecido de acuerdo con el artículo 32 párrafo primero y el artículo 47 de la Convención. La petición de la Comisión de análisis de los méritos del caso, se basó en lo dispuesto por los artículos 44 y 48 del Convenio, en lo referente a la declaración de Gobierno francés por la cual él reconocía la jurisdicción vinculante del TEDH (artículo 46). El objeto de esta remisión fue para obtener una decisión del TEDH, de hasta donde los hechos desvelados en el caso, contenían una violación por parte del Reino Unido del artículo 6, párrafo primero y del artículo 1 del Protocolo N°. 1.

4.2.1. Argumentos del Gobierno del Reino Unido

Según el Gobierno, para determinar si el uso de declaraciones obtenidas bajo coacción durante un proceso penal, resultan automáticamente violatorias del derecho a un proceso equitativo, tienen que verse los hechos considerados como un todo, y no olvidar todas las garantías que asistieron al acusado, para prevenir la injusticia durante todos los procedimientos, como por ejemplo que:

³⁰⁸ La cursiva es nuestra. Párrafo 71 de la Opinión de la Comisión anexada a la Sentencia del TEDH, *SAUNDERS CONTRA EL REINO UNIDO*, de 17 de diciembre de 1996.. El original señala: «It cannot be compatible with the spirit of the Convention that varying degrees of fairness apply to different categories of accused in criminal trials. The right to silence, to the extent that it may be contained in the guarantees of Article 6, must apply equally to alleged company fraudsters as to those accused of other types of fraud, rape, murder or terrorist offences. Further, there can be no legitimate aim in depriving someone of the guarantees necessary in securing a fair trial.»

³⁰⁹ Al respecto, consultar el párrafo 75 de la Opinión de la Comisión anexada a la Sentencia del TEDH, *SAUNDERS CONTRA EL REINO UNIDO*, de 17 de diciembre de 1996..

«[...] en la fase de inspección administrativa se evitó la injusticia dado que los inspectores eran independientes y estaban sometidos al posterior control jurisdiccional. Además la persona investigada tenía derecho a estar acompañada de un asesor legal y se le proporcionaba una copia de sus respuestas, que podía corregir o ampliar. Por otra parte, durante el curso del subsiguiente juicio penal, el acusado que había proporcionado respuestas a los inspectores bajo coacción era protegido por las facultades del juez para excluir estas pruebas; las pruebas que pudieran ser inciertas u obtenidas por medios opresivos tenían que ser excluidas, y existía la posibilidad de excluir pruebas cuya admisión ocasionase un efecto perverso sobre la justicia del procedimiento.»³¹⁰

El Gobierno también adujo que el solicitante en ningún momento, había identificado alguna respuesta dada ante los inspectores de el DTI en que se declarase culpable, y que el derecho a no autoincriminarse no es absoluto, de lo cual da fe la existencia en la legislación de varios países, donde se permite la obtención de declaraciones coactivas en investigaciones relativas a fraudes societarios y financieros, para ser utilizadas posteriormente en procesos penales. También recordaron que la naturaleza del derecho a guardar silencio nunca fue definida por la sentencia FUNKE, y que de ella no se podía deducir una interpretación amplia de su aplicación.

El Gobierno además matizó que:

«[...] si bien los intereses del individuo no deberían pasarse por alto, también había un interés público en la honesta dirección de las sociedades y, por tanto, en el efectivo procesamiento de los implicados en complejos fraudes societarios. Este último interés requería que los sospechosos fuesen compelidos a responder a las preguntas de los inspectores y que las autoridades acusatorias pudieran ser capaces de basarse en cualquier proceso penal en las respuestas así obtenidas. En este sentido, se podría realizar una clara distinción en el caso de fraude societario y otros tipos de delitos como la ingeniería financiera, que a través de intrincadas estructuras societarias, complicadas transacciones financieras y falsos asientos contables, son usados para encubrir malversaciones de fondos de sociedades y la propia responsabilidad personal ante esta perversa conducta. Con frecuencia las pruebas documentales relacionadas con dichas transacciones serían insuficientes para iniciar un proceso o incomprensibles sin las explicaciones de los sujetos implicados.»³¹¹

³¹⁰ Párrafo 63 de la Sentencia del TEDH, *SAUNDERS CONTRA EL REINO UNIDO*, de 17 de diciembre de 1996.. Traducción realizada por **FERNANDO SERRANO ANTÓN**, incluida en **HERRERA MOLINA** (1997), p. 162. El original dice: «For example, at the stage of the inspectors' inquiry, injustice was prevented by the facts that the inspectors were independent and subject to judicial supervision and that the person questioned was entitled to be legally represented before them and provided with a transcript of his responses which he could correct or expand. Moreover, during the course of any subsequent criminal trial, a defendant who had provided answers to the inspectors under compulsion was protected by the judge's powers to exclude such evidence; admissions which might be unreliable or might have been obtained by oppressive means had to be excluded and there was a discretion to exclude other evidence if its admission would have an adverse effect on the fairness of the proceedings.»

³¹¹ Párrafo 64 de la Sentencia del TEDH, *SAUNDERS CONTRA EL REINO UNIDO*, de 17 de diciembre de 1996.. Traducción realizada por **FERNANDO SERRANO ANTÓN**, incluida en **HERRERA MOLINA** (1997), p. 162. El original reza: «The Government further emphasised that, whilst the interests of the individual should not be overlooked, there was also a public interest in the honest conduct of companies and in the effective prosecution of those involved in complex corporate fraud. This latter interest required both that those under suspicion should be compelled to respond to the questions of inspectors and that the prosecuting authorities should be able to rely in any subsequent criminal trial on the responses elicited. In this respect a distinction could properly be drawn between corporate fraud and other types of crime, since devices such as complex corporate structures, nominee companies, complicated financial transactions and false accounting records could be used to conceal fraudulent misappropriation of corporate funds or personal responsibility for such misconduct. Frequently the documentary evidence relating to such transactions would be insufficient for a prosecution or incomprehensible without the explanations of the individuals concerned.»

Por último, el Gobierno enfatizó que debería tenerse en cuenta, que en este tipo de procesos el interrogado por los inspectores era probablemente un sofisticado hombre de negocios, con acceso a expertos consejos de asesores legales, que además había aprovechado los beneficios que ofrece la responsabilidad limitada y la personalidad jurídica propia de la compañía.

4.2.2. Argumentos del demandante

El señor Saunders recordó en primer lugar que en la noción de un proceso equitativo del artículo 6 del Convenio, se encontraba implícito el derecho a guardar silencio y a no incriminarse a sí mismo, tal y como se había reconocido por el TEDH en las sentencias FUNKE y MURRAY. Asimismo citó como referencia la sentencia ORKEM del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, y la sentencia FERREIRA del Tribunal Constitucional de Sudáfrica.

En su caso en particular, alegó que estos derechos habían sido violados, puesto que se le obligó, bajo pena de fuertes sanciones, a rendir declaraciones ante los inspectores de el DTI, que posteriormente fueron utilizadas en su contra en el proceso penal. En una clara alusión a la sentencia del Tribunal de Apelaciones, también reclamó que estos derechos no pueden ser dispensados en atención a la inteligencia o nivel educativo del acusado, o degradados por la complejidad de la materia que se trate, sino que tienen que ser respetados sin discriminaciones y bajo condiciones de igualdad.

Por otro lado arguyó que en su caso en particular, la utilización de las transcripciones de los interrogatorios ante el DTI, habían sido especialmente perjudiciales para su defensa, ya que habían servido de prueba fundamental de la Fiscalía, la cuál durante tres días se dedicó a leerlas al jurado. Lo anterior lo obligó a rendir testimonio para defenderse, con lo cual fue sometido a un intenso examen sobre las contradicciones entre los interrogatorios de el DTI y su testimonio. Todo lo anterior se agravó cuando el juez a la hora de instruir al jurado, hizo hincapié en dichas contradicciones, colaborando de esta manera con la tarea de la Fiscalía.

4.2.3. La Sentencia del TEDH

La sentencia del TEDH decidió que en el presente caso, efectivamente había existido una violación del derecho a no incriminarse a sí mismo.

El Alto Tribunal en ningún momento dudó sobre la legalidad de otorgar potestades a personas u órganos inspectores para la investigación de casos como el presente, en el cual la persona se ve obligada, so pena de ser sancionado con multas y hasta prisión, a realizar declaraciones y entregar información. En este sentido, recordando otra sentencia vertida en relación a la sección 432 de la Ley de Sociedades de 1985, manifestó que «la exigencia de que un investigación preparatoria de este tipo se sometiera a las garantías de un procedimiento judicial exigidas por el Artículo 6 § 1 obstaculizaría en la práctica de modo

insoponible la regulación efectiva por razones de interés público de complejas actividades comerciales y financieras».³¹²

Sin embargo, lo que el Tribunal analizó fue si *el uso* que puede darse a la información obtenida bajo dichas circunstancias, violó de hecho el derecho a no autoincriminarse del señor Saunders. En primer lugar el Tribunal empezó por recordar que el derecho a no incriminarse a sí mismo se fundamenta, en primer lugar, en el respeto a la voluntad del acusado de permanecer en silencio, y que:

«[...] aunque no esté específicamente recogido en el Artículo 6 del Convenio, el derecho a guardar silencio y a no incriminarse a sí mismo, son generalmente reconocidos en normas internacionales que se apoyan en el corazón mismo de la noción del derecho a un juicio justo del Artículo 6. Su fundamento se encuentra *inter alia*, en la protección del acusado frente a una coerción inadecuada por parte de la autoridad contribuyendo, de esta manera, a evitar atentados contra la justicia y a cumplir con el espíritu del Artículo 6. El derecho a no incriminarse a sí mismo, en particular, presupone que la Acusación en un asunto penal busca probar una hipótesis contra el acusado, pero sin poder acudir a pruebas obtenidas a través de métodos coercitivos o de opresión a despecho de la voluntad del acusado. En este sentido, el derecho está muy unido al de presunción de inocencia del Artículo 6 § 2 del Convenio. 69.»³¹³

En segundo lugar, el Tribunal determinó que el solicitante había sido compelido a aportar pruebas a los inspectores de el DTI:

«No ha sido discutido por el Gobierno que el solicitante fuera sometido a compulsión legal para aportar pruebas a los inspectores. Fue obligado bajo las secciones 434 y 436 de la Ley de Sociedades de 1985 a responder cuestiones planteadas por los inspectores en el curso de nueve largas entrevistas de las que siete son admisibles como prueba en este juicio. La negativa del solicitante a responder a las preguntas podría conducirle a realizar el tipo de ilícito de desacato al Tribunal y la imposición de una multa o su ingreso en prisión hasta por dos años. Además, no era defensa frente a ello la falta de respuesta a estas preguntas de naturaleza incriminatoria.»³¹⁴

³¹² Párrafo 67 de la Sentencia del TEDH, *SAUNDERS CONTRA EL REINO UNIDO*, de 17 de diciembre de 1996.. Traducción realizada por **FERNANDO SERRANO ANTÓN**, incluida en **HERRERA MOLINA** (1997), p. 163. El original dispone: «As stated in that case, a requirement that such a preparatory investigation should be subject to the guarantees of a judicial procedure as set forth in Article 6 para. 1 (art. 6-1) would in practice unduly hamper the effective regulation in the public interest of complex financial and commercial activities». La sentencia a que hace referencia el Tribunal es *FAYED CONTRA EL REINO UNIDO* de fecha 21 de septiembre de 1994

³¹³ Párrafo 68 de la Sentencia del TEDH, *SAUNDERS CONTRA EL REINO UNIDO*, de 17 de diciembre de 1996.. Traducción realizada por **FERNANDO SERRANO ANTÓN**, incluida en **HERRERA MOLINA** (1997), p. 164. El original dice: «The Court recalls that, although not specifically mentioned in Article 6 of the Convention (art. 6), the right to silence and the right not to incriminate oneself are generally recognised international standards which lie at the heart of the notion of a fair procedure under Article 6 (art. 6). Their rationale lies, *inter alia*, in the protection of the accused against improper compulsion by the authorities thereby contributing to the avoidance of miscarriages of justice and to the fulfilment of the aims of Article 6 (art. 6) (see the above-mentioned John Murray judgment, p. 49, para. 45, and the above-mentioned Funke judgment, p. 22, para. 44). The right not to incriminate oneself, in particular, presupposes that the prosecution in a criminal case seek to prove their case against the accused without resort to evidence obtained through methods of coercion or oppression in defiance of the will of the accused. In this sense the right is closely linked to the presumption of innocence contained in Article 6 para. 2 of the Convention (art. 6-2).»

³¹⁴ Párrafo 70 de la Sentencia del TEDH, *SAUNDERS CONTRA EL REINO UNIDO*, de 17 de diciembre de 1996.. Traducción realizada por **FERNANDO SERRANO ANTÓN**, incluida en **HERRERA MOLINA** (1997), p. 164. El original establece: «70. It has not been disputed by the Government that the applicant was subject to legal compulsion to give evidence to the inspectors. He was obliged under sections 434 and 436 of the Companies Act 1985 (see paragraphs 48-49 above) to answer the questions put to him by the inspectors in the course of nine lengthy interviews of which seven were admissible as evidence at his trial. A refusal by the applicant to answer the questions put to him could have led to a finding of contempt of court and the

Dado que el Gobierno había insistido en que el silencio del señor Saunders durante el interrogatorio era autoincriminante, que no había mencionado ninguna respuesta dada ante los inspectores que se reputara como inculpatoria, y que el privilegio a no autoincriminarse sólo podía proteger aquellas declaraciones que se reputaran como tales, el Tribunal señaló:

«El Tribunal no acepta la premisa del Gobierno sobre este punto, ya que algunas de las respuestas del solicitante fueron de hecho de naturaleza inculpatoria, ya que contenían información que suponía su persecución como ilícito. En cualquier caso, teniendo en cuenta el concepto de justicia del Artículo 6, el derecho a no inculparse a sí mismo no puede razonablemente ser limitado a declaraciones de culpabilidad o a aseveraciones que son directamente autoincriminantes. El testimonio obtenido bajo coacción que aparece, a primera vista, como de naturaleza no inculpativa —como es el caso de las observaciones exculpativas o de mera información o cuestiones de hecho— puede ser utilizado en un procedimiento penal como una prueba más de la acusación, por ejemplo, contradiciendo o arrojando dudas sobre las declaraciones o pruebas aportadas por el acusado durante el juicio, o bien socavando su credibilidad. Cuando la credibilidad del acusado ha de ser apreciada por un jurado, el uso de tal testimonio puede ser especialmente perjudicial. ***Por consiguiente, lo que resulta fundamental en este contexto es el uso realizado en el curso del juicio de la información obtenida bajo coacción.***»³¹⁵

Nótese que el TEDH a lo que está haciendo referencia, no es al tipo de pruebas (declaraciones, documentos, etc.), sino ***si la prueba en sí tiene de hecho una naturaleza inculpativa*** materialmente hablando. En este sentido el Tribunal concluyó que «las pruebas admisibles [...] apoyan la queja según la cual la transcripción de las entrevistas del solicitante, con independencia de que fueran o no directamente autoincriminantes, fueron usadas en el curso de los procedimientos de tal manera que se buscaba con ellas la inculpativa del solicitante». ³¹⁶Por otro lado, el Tribunal expuso con meridiana claridad que:

«A la vista de las consideraciones previas sobre el uso de las entrevistas durante el juicio, el Tribunal considera innecesario decidir si el derecho a no inculparse a sí mismo es absoluto o si se pueden justificar sus restricciones en circunstancias particulares. El Tribunal no acepta el

imposition of a fine or committal to prison for up to two years (see paragraph 50 above) and it was no defence to such refusal that the questions were of an inculpativa nature (see paragraph 28 above).»

³¹⁵ Párrafo 71 de la Sentencia del TEDH, *SAUNDERS CONTRA EL REINO UNIDO*, de 17 de diciembre de 1996.. Traducción realizada por **FERNANDO SERRANO ANTÓN**, incluida en **HERRERA MOLINA** (1997), p. 165. La cursiva es nuestra. El original dice: «71. The Court does not accept the Government's premise on this point since some of the applicant's answers were in fact of an inculpativa nature in the sense that they contained admissions to knowledge of information which tended to inculpativa him (see paragraph 31 above). In any event, bearing in mind the concept of fairness in Article 6 (art. 6), the right not to inculpativa oneself cannot reasonably be confined to statements of admission of wrongdoing or to remarks which are directly inculpativa. Testimony obtained under compulsion which appears on its face to be of a non-inculpativa nature - such as exculpativa remarks or mere information on questions of fact - may later be deployed in criminal proceedings in support of the prosecution case, for example to contradict or cast doubt upon other statements of the accused or evidence given by him during the trial or to otherwise undermine his credibility. Where the credibility of an accused must be assessed by a jury the use of such testimony may be especially harmful. It follows that what is of the essence in this context is the use to which evidence obtained under compulsion is put in the course of the criminal trial.»

³¹⁶ Párrafo 72, apartado segundo de la Sentencia del TEDH, *SAUNDERS CONTRA EL REINO UNIDO*, de 17 de diciembre de 1996.. Traducción realizada por **FERNANDO SERRANO ANTÓN**, incluida en **HERRERA MOLINA** (1997), p. 165. El original señala: «In sum, the evidence available to the Court supports the claim that the transcripts of the applicant's answers, whether directly self-inculpativa or not, were used in the course of the proceedings in a manner which sought to inculpativa the applicant».

argumento del Gobierno según el cual la complejidad del fraude societario y el interés público vital en la investigación de dicho fraude y el castigo de los responsables podría justificar esta marcada desviación de uno de los principios básicos de un procedimiento justo, como ha sucedido en el presente caso. Al igual que la Comisión, el Tribunal considera que las exigencias generales de justicia contenidas en el artículo 6, incluyendo el derecho a no autoincriminarse se aplican en todos los procesos penales en relación con todos los delitos sin distinción, desde el más simple al más complejo. *No cabe invocar el interés público para justificar el uso de declaraciones obtenidas coactivamente en una investigación no judicial para inculpar al acusado durante el proceso penal.* Es necesario advertir que de acuerdo con la legislación aplicable, la declaración obtenida bajo medios coactivos por la *Serious Fraud Office* no puede, como regla general, ser alegada como prueba en el posterior juicio de la persona interesada. Además, el hecho de que las declaraciones fuesen realizadas por el solicitante antes de ser acusado no impide que su uso en las actuaciones penales constituya una violación del derecho.»³¹⁷

Este párrafo es en nuestra opinión, el que contiene las afirmaciones más rotundas y de mayor calado de toda la sentencia, primero por su llaneza, y segundo por su vocación general en cuanto al uso que se puede hacer de declaraciones o informaciones, obtenidas bajo coacción en procedimientos inspectores de carácter administrativo, en posteriores procedimientos de naturaleza penal (según el significado autónomo que el Tribunal otorga al citado concepto).

Por último nos parece importante destacar que el señor Saunders se había quejado además de un "abuso procedimental", pues la Fiscalía había retrasado deliberadamente la incoación del proceso penal, con el objetivo obtener más pruebas a través de los inspectores. En este sentido se refirió a la reunión de 30 de enero de 1987 entre los inspectores y los representantes de la Fiscalía General del Estado, (que precedió en unos tres meses al inicio formal del proceso penal), en la cual se decidió que los inspectores continuaran con sus actuaciones.

Aunque el Tribunal, habida cuenta de su opinión de que había sido violado el artículo 6 del Convenio, consideró innecesario pronunciarse sobre este punto, recordó lo dicho por el Tribunal de Apelaciones, el cual, a pesar de considerar legítimas las actuaciones de los inspectores y la policía, dijo que en la citada reunión «todos los presentes eran conscientes que los inspectores tenían mayores potestades que la policía en la realización de sus

³¹⁷ Párrafo 74 de la Sentencia del TEDH, *SAUNDERS CONTRA EL REINO UNIDO*, de 17 de diciembre de 1996.. Traducción realizada por **FERNANDO SERRANO ANTÓN**, incluida en **HERRERA MOLINA** (1997), p. 166. La cursiva es nuestra. El original dice: «Nor does the Court find it necessary, having regard to the above assessment as to the use of the interviews during the trial, to decide whether the right not to incriminate oneself is absolute or whether infringements of it may be justified in particular circumstances. It does not accept the Government's argument that the complexity of corporate fraud and the vital public interest in the investigation of such fraud and the punishment of those responsible could justify such a marked departure as that which occurred in the present case from one of the basic principles of a fair procedure. Like the Commission, it considers that the general requirements of fairness contained in Article 6 (art. 6), including the right not to incriminate oneself, apply to criminal proceedings in respect of all types of criminal offences without distinction from the most simple to the most complex. The public interest cannot be invoked to justify the use of answers compulsorily obtained in a non-judicial investigation to incriminate the accused during the trial proceedings. It is noteworthy in this respect that under the relevant legislation statements obtained under compulsory powers by the Serious Fraud Office cannot, as a general rule, be adduced in evidence at the subsequent trial of the person concerned. Moreover the fact that statements were made by the applicant prior to his being charged does not prevent their later use in criminal proceedings from constituting an infringement of the right.»

entrevistas, y era claro el deseo de que los inspectores obtuviesen respuestas [...] que pudieran ser utilizadas como evidencias en el juicio».³¹⁸

Un último apunte con respecto a esta sentencia, se refiere a que otros tres implicados en el caso que se enjuiciaba, recurrieron al igual que el señor Saunders al TEDH, alegando violación del artículo 6 del Convenio. En la reciente sentencia de ese Tribunal de 19 de septiembre de 2000, caso *I.J.L., G.M.R. y A.K.P. CONTRA EL REINO UNIDO*, se les dio la razón, en idénticos términos que al señor Saunders:

«82. El Tribunal observa que los tres aplicantes fueron juzgados junto con el señor Saunders y, que como este último, “una parte significativa” de las pruebas de la acusación consistieron en transcripciones de las entrevistas que tuvieron que brindar a los Inspectores de la DTI bajo compulsión legal. Las transcripciones de las entrevistas fueron leídas al jurado por la Acusación por un periodo de tres días. El Tribunal observa que el Gobierno no ha negado que el uso de las transcripciones en esa forma fuera con el uso de incriminar a los aplicantes. Efectivamente, el Gobierno reconoce que el perjuicio al que fueron expuestos los aplicantes por el uso de las transcripciones es materialmente indistinguible de aquél producido al señor Saunders.

83. El Tribunal por su parte no ve razón en el presente caso para alcanzar una conclusión diferente a la llegada en el juicio del señor Saunders. De acuerdo con esto, entiende que existe una violación del derecho a no autoincriminarse en el sentido de que los aplicantes fueron privados de un juicio justo, en violación del Artículo 6 § 1 del Convenio»³¹⁹

En este sentido, cabe hablar de una consolidación del TEDH en las opiniones vertidas al respecto.

4.3. COROLARIOS DE LA SENTENCIA

³¹⁸ Párrafo 77 de la Sentencia del TEDH, *SAUNDERS CONTRA EL REINO UNIDO*, de 17 de diciembre de 1996. El original señala: «The applicant also complained that the prosecuting authorities had deliberately delayed the institution of the police investigation to enable the inspectors to gather evidence under their special powers. He referred to the meeting on 30 January 1987 between the inspectors and representatives of the Crown Prosecution Service (see paragraph 23 above), which preceded the formal initiation of the police investigation by some three months (see paragraph 26 above). In addition, documents disclosed for the purposes of the most recent appeal (see paragraphs 39-44 above) showed that, in the words of the Court of Appeal, "all concerned were conscious that the inspectors had greater powers than the police when conducting their interviews and it was clearly hoped that the inspectors would elicit answers ... which could be used in evidence at trial".

³¹⁹ Sentencia del TEDH, de 19 de septiembre de 2000, caso *I.J.L., G.M.R. y A.K.P. CONTRA EL REINO UNIDO*, párrafos 82 y 83. El original reza: «82. The Court observes that all three applicants were tried together with Mr Saunders and, like the latter, “a significant part” (see paragraph 57 above) of the prosecution case against them consisted of the transcripts of the interviews which they gave to the DTI Inspectors under statutory compulsion. The transcripts of their interviews were read out to the jury by the prosecution over a three-day period (see paragraph 36 above). The Court notes that the Government have not disputed that the use of the transcripts in this manner was intended to incriminate the applicants. Indeed, the Government acknowledge that the prejudice to which they were exposed on account of the use made of the transcripts is materially indistinguishable from Mr Saunders’ case. 83. The Court for its part sees no reason in the instant case to reach a conclusion different from its finding in its Saunders judgment. It finds accordingly that there has been an infringement of the right not to incriminate oneself and on that account the applicants were deprived of a fair hearing in violation of Article of the Convention.»

4.3.1. La “complejidad” del procedimiento

Vemos como uno de los argumentos más frecuentemente usados en contra de la aplicación del derecho a no autoincriminarse, es otra vez usada, en el caso presente por el Gobierno del Reino Unido. Según este argumento, la complejidad de los delitos societarios hacen justificable la obligación del sospechoso a declarar y brindar material e información en una fase de investigación, y que además toda esta información pueda ser luego utilizada en un proceso penal en contra de quien la brindó. Lo anterior incluso con un claro respaldo de la legislación. En otras palabras, se clama por una pretendida especialidad de la materia, que justifica el menoscabo de este derecho.

Siguiendo la lógica de este razonamiento, lo que significa es que el espectro de aplicación del derecho a no autoincriminarse es inversamente proporcional a la complejidad de la materia sobre la que se pretende su aplicación. Así, cuando la materia sea muy compleja, no se aplicará el derecho o se aplicará de manera disminuida, y *contrario sensu*, si la materia es “menos complicada” entonces su aplicación es más estricta. En nuestra opinión es clara la falta de sustento jurídico de tal tesis, pues los derechos fundamentales no pueden depender de su aplicación en una materia que sea más o menos complicada, ni existe nada en la Constitución que siquiera lo sugiera.

Además, si este argumento fuera de recibo, ¿porque sólo aplica a los derechos, pero no a los deberes?. Viendo la otra cara de la moneda, con igual fundamento se podría decir que cuanto más complicado resultara el cumplimiento de un deber, menos estricta debería ser su exigencia, lo que inmediatamente nos lleva a pensar en las complicaciones que tiene el cabal y correcto cumplimiento de los deberes tributarios. Sin embargo, es de presumir que quienes sostienen la tesis que ahora se critica, no estarán de acuerdo en esta extensión del razonamiento por ellos utilizado.

Afortunadamente, tanto la Comisión como el Tribunal pusieron en evidencia el desatino de este argumento, declarando que las exigencias de un juicio justo y el derecho a no autoincriminarse «aplican en todos los procesos penales en relación con todos los delitos sin distinción, desde el más simple al más complejo». De esto se puede extraer una consecuencia directa, pues considerando que lo que condiciona la aplicación del derecho a no autoincriminarse, es estar en presencia de una acusación en materia penal, y que como quedó asentado en la sentencia Bendenoun, la persona que se encuentra bajo una inspección tributaria, se haya en tal condición por la entidad de las sanciones a que se enfrenta, es claro que la complejidad en la persecución del fraude fiscal no puede limitar este derecho fundamental de los individuos.

En todo caso, ¿que razón subyace en permitir a un asesino o violador tener más garantías procesales porque su delito es más “simple” que a alguien que evade impuestos?. Esta es una cuestión a la que nunca se ha dado una respuesta satisfactoria.

A más ahondamiento, ¿quiénes, cómo y por qué se “clasificaría” una materia como de “alta complejidad”?. La inseguridad jurídica en que nos encontraríamos en tal situación sería abrumadora. No olvidemos que de las tres sentencias del TEDH revisadas hasta el momento, en todas, de una u otra forma, este fue uno de los argumentos del Estado demandado. En el caso FUNKE se pretendió de los derechos de aduana, en el BENDENOUN del Derecho tributario y en la SAUNDERS del Derecho comercial y societario. De aceptar el argumento, su extensión a otras ramas sería sólo cuestión de tiempo.

4.3.2. El interés público

En efecto, no son pocas las voces, como veremos en las páginas que siguen, que claman por la protección de un interés público que justifica la limitación del derecho a no autoincriminarse. En el campo que nos ocupa, este argumento significa que el interés público que existe en la persecución de aquellos que transgredan el ordenamiento tributario, justifica la atenuación del derecho a no autoincriminarse, con el fin de poder detectar y castigar a los responsables de infracciones y delitos, evitando así la impunidad.

Es claro que no se puede negar el interés público subyacente en la persecución y castigo de los delitos y las infracciones tributarias. Lo que no es válido es utilizar ese interés público, hasta el extremo de menoscabar derechos fundamentales consagrados por la Constitución y los tratados internacionales suscritos por España, porque entonces el remedio resultaría peor que la enfermedad.

En este sentido, el Tribunal dispuso en la sentencia Saunders que «No cabe invocar el interés público para justificar el uso de declaraciones obtenidas coactivamente en una investigación no judicial para incriminar al acusado durante el proceso penal», o en otras palabras, que no puede aceptarse que el interés público subyacente en la persecución de este tipo de delitos «podría justificar esta marcada desviación de uno de los principios básicos de un procedimiento justo».

De hecho, si se observan las normas procesales penales, nos encontramos con multitud de derechos y garantías al acusado, que aún en presencia de un sujeto culpable, provocan a la postre en numerosas ocasiones su libertad sin castigo. Sin negar la inconveniencia de tal situación, debemos recordar que lo que ocurre es que esas garantías y derechos, rinden tributo a ideales o principios de mayor jerarquía en nuestra sociedad, sin los cuales no se podría predicar un Estado de Derecho.

Efectivamente, existen ciertos “tecnicismos” legales que juegan a favor de quienes incumplen el ordenamiento jurídico, pero son tecnicismos que devienen como consecuencias de la aplicación práctica de los más importantes principios del Derecho, y por ello, no pueden ser menospreciados a la ligera, a la luz de un caso particular.

Se pretende siempre una “especialidad” del área en cuestión, que permita la degradación del derecho a no autoincriminarse so pretexto del interés público, como si la protección de los derechos fundamentales, en última instancia, no tuviera también un interés público *per se*, y no fuera la base sobre la cual se cimenta el resto del ordenamiento jurídico. En cualesquiera derechos fundamentales o humanos, también subyace en el fondo un interés público, porque afectan a la totalidad de los ciudadanos.

4.3.3. La acusación en materia penal

Merece destacar que en la sentencia SAUNDERS, se consolida la opinión de que no es necesario que el sujeto al cual se le exige colaboración, se encuentre dentro de un proceso formalmente penal para que el derecho a no autoincriminarse le cobije. Tal y como señala el Tribunal, «el hecho de que las declaraciones fuesen realizadas por el solicitante antes de ser acusado no impide que su uso en las actuaciones penales constituya una violación del derecho».

Es decir, incluso dentro de un procedimiento administrativo de investigación, aquellas pruebas o evidencias que hayan sido compulsivamente aportadas por el sujeto que resulta investigado, no podrán ser utilizadas posteriormente para sancionarlo, ya sea en la esfera del procedimiento administrativo sancionador o propiamente penal.

4.3.4. El uso de la información

El Tribunal en ningún momento niega la posibilidad de que actuaciones de inspección de la Administración puedan obligar al sujeto a colaborar, pero añade que «lo que resulta fundamental en este contexto es el uso realizado en el curso del juicio de la información obtenida bajo coacción». Es decir, lo que resulta vedado es el uso de la información obtenida bajo coacción para sancionar a quien la brinde, pero no su obtención.

Esta distinción resulta fundamental en el ámbito del Derecho tributario español, porque implica que las actuaciones de la Inspección Tributaria, podrán obligar al sujeto a colaborar mediante la entrega de información, y de esta forma regularizar su situación tributaria. Lo que resultaría violatorio del artículo 6.1 del Convenio, sería utilizar esa misma información con una finalidad distinta, es decir, la sancionatoria.

En última instancia, lo que se pretende es evitar que bajo un procedimiento administrativo, se camufle lo que en realidad es un auténtico procedimiento sancionador. Así, mientras la información sea utilizada para regularizar la situación tributaria del contribuyente (y exigir el ingreso de las sumas que pudieran haber sido defraudadas al fisco), ningún obstáculo cabe oponer a dicha acción, ya que el pago de las deudas tributarias no son una sanción, sino un deber exigido del artículo 31.1 de la Constitución. Lo que no es de recibo, es usar esa misma información para, además, aplicar sanciones al sujeto. En este sentido, se puede decir que el Tribunal da preeminencia a la sustancia sobre la forma.

4.3.5. Contradicción en los casos Funke y Saunders?

En este momento, cabe preguntarse si existe alguna contradicción en la jurisprudencia del TEDH entre lo dicho en la Sentencia *FUNKE* y la Sentencia *SAUNDERS*. Empezaremos por recordar que en la primera de ellas lo que se calificó como violación del artículo 6 del Convenio, fue la obtención de información por parte del sospechoso por medios coactivos, y en la segunda fue el uso de la información así obtenida en un proceso sancionador.

Sin embargo, en esta última el Tribunal también dijo que no toda investigación preparatoria en la que se utilizaran poderes compulsivos para recabar información, podía ser considerada *per se*, como atentatoria de los principios establecidos por el artículo 6 del citado Convenio. En este sentido se dijo:

«A este respecto el Tribunal recuerda la sentencia *FAYED V. UNITED KINGDOM* donde se considera que funciones realizadas por los inspectores al amparo de la sección 432 (2) de la Ley de Sociedades de 1985 eran esencialmente de investigación *in nature* sin que se pudieran enjuiciar ni

material ni formalmente. El propósito era indagar y registrar hechos que pudieran ser usados, subsiguientemente como base para la acción de otras autoridades competentes —acusadoras, reguladoras, disciplinarias o incluso legislativas—.»³²⁰

De esta forma se podría entender que existe una contradicción, pues en la sentencia *FUNKE* se sancionó la actividad de los órganos administrativos que realizaban la inspección, por su solicitud compulsiva de información que podía ser incriminante, y en la sentencia *SAUNDERS* se acepta que esta actividad pueda ser lícitamente realizada. Para analizar esta aparente contradicción es necesario no considerar las afirmaciones de las sentencias de manera aislada, sino que se impone la necesidad de relacionarlos con otras secciones de la misma o de otras sentencias, con el objeto de develar su verdadero significado.

En particular, recordemos que el extracto fundamental de la Sentencia *FUNKE* dispuso que «El Tribunal constata que las autoridades aduaneras provocaron la condena del Sr. Funke con el fin de obtener ciertos documentos cuya existencia creían cierta, aunque no tenían la certeza de ello. Siendo incapaces o no queriendo obtenerlos por otros medios, intentaron obligar al demandante a que proveyera las pruebas de las infracciones que supuestamente había cometido». ³²¹

Nótese que en el texto de este párrafo, se hace referencia a una información *cuya existencia se presume, pero que no hay seguridad de que realmente exista*. De lo anterior, se podría derivar que cuando la información tenga una existencia cierta e independiente del sospechoso, será posible su exigencia obligatoria. Los casos típicos en que se presenta la citada característica son las pruebas de sangre, orina, alcoholométricas o tejidos para análisis del ADN. De hecho, el citado texto de la sentencia *SAUNDERS* que menciona la aparente contradicción a la que hemos hecho referencia, es inmediatamente matizado al señalar:

«Sin embargo, el derecho a no incriminarse a sí mismo se fundamenta, en primer lugar, en el respeto a la voluntad del acusado de permanecer en silencio. Tal como se entiende habitualmente en el sistema legal de las Partes Contratantes y en otros lugares, no se extiende a la utilización en un procedimiento penal del material que puede obtenerse del acusado mediante poderes coactivos, pero que tiene una existencia independiente de la voluntad del acusado, tal y como sucede, *inter alia* con los documentos obtenidos de acuerdo con un mandato judicial, o muestras de aliento, sangre u orina, o tejido corporal para realizar pruebas de ADN.»³²²

³²⁰ Párrafo 67 de la Sentencia del TEDH, *SAUNDERS CONTRA EL REINO UNIDO*, de 17 de diciembre de 1996.. Traducción realizada por **FERNANDO SERRANO ANTÓN**, incluida en **HERRERA MOLINA** (1997), p. 163. El original dice: « In this respect the Court recalls its judgment in *Fayed v. the United Kingdom* where it held that the functions performed by the inspectors under section 432 (2) of the Companies Act 1985 were essentially investigative in nature and that they did not adjudicate either in form or in substance. Their purpose was to ascertain and record facts which might subsequently be used as the basis for action by other competent authorities - prosecuting, regulatory, disciplinary or even legislative (judgment of 21 September 1994, Series A no. 294-B, p. 47, para. 61).»

³²¹ Sentencia del TEDH de 25 de febrero de 1993, caso *FUNKE CONTRA FRANCIA* , párrafo 44

³²² Párrafo 69 de la Sentencia del TEDH, *SAUNDERS CONTRA EL REINO UNIDO*, de 17 de diciembre de 1996.. Traducción realizada por **FERNANDO SERRANO ANTÓN**, incluida en **HERRERA MOLINA** (1997), p. 164. El original dice: «The right not to incriminate oneself is primarily concerned, however, with respecting the will of an accused person to remain silent. As commonly understood in the legal systems of the Contracting Parties to the Convention and elsewhere, it does not extend to the use in criminal proceedings of material which may be obtained from the accused through the use of compulsory powers but which has an existence independent of the will of the suspect such as, *inter alia*, documents acquired pursuant to a warrant, breath, blood and urine samples and bodily tissue for the purpose of DNA testing.»

La idea que se extrae de una lectura interrelacionada de las dos sentencias, es que no se puede sancionar la falta de colaboración de un sujeto para que aporte evidencias, que teniendo un probable contenido incriminatorio, no se tiene la certeza de su existencia, sino que únicamente se presume su existencia (esto en lo que se refiere a la sentencia FUNKE). Por otro lado, cuando en el curso de una investigación se hayan obtenido pruebas o evidencias por medio de coacción, aquellas que tengan un contenido incriminatorio, no podrán ser usadas para sustentar la causa de la parte acusadora en un procedimiento sancionador (en lo que toca a la sentencia SAUNDERS)

De hecho, es ciertamente cuestionable esta distinción hecha por el Tribunal, ya que en términos teóricos, tan incriminatoria puede ser una prueba de alcoholemia o test de ADN (si es el elemento que determina la culpabilidad de un delito), como lo puede ser una confesión en toda regla. Esto fue objeto de una crítica hecha por el voto de disenso del JUEZ MARTENS al mencionar:

«[...] es —para decirlo suavemente— muy dudoso si es correcta la diferencia entre permitir el uso en procedimientos penales de material que tiene “una existencia independiente de la voluntad del sospechoso” y la prohibición del uso del material que fue obtenido “en contra de su voluntad”. ¿Por qué debe el sospechoso estar libre de coerción para hacer declaraciones incriminatorias, pero no estar libre de esa misma coerción para cooperar para proporcionar datos incriminatorios? La nueva posición adoptada por el Tribunal no justifica la distinción ya que en ambos casos la voluntad del sospechoso no es respetada puesto que es forzado a contribuir a su propia condena. Además, el parámetro propuesto no está exento de dificultades: puede decirse realmente que los resultados de una prueba de aliento de una persona sospechosa de conducir bajo los efectos del alcohol a la que los sospechosos están obligados tiene una existencia independiente de la voluntad del sujeto? Y qué hay acerca de una clave PIN o contraseña dentro de un sistema criptográfico que están ocultos en la memoria del sospechoso?»³²³

Lo que si resulta cierto es que al parecer, en la sentencia SAUNDERS, el TEDH suaviza un poco su tono, al hablar de ciertas circunstancias en las cuales se pueden utilizar medios compulsivos para la recabación de pruebas, con la colaboración del sujeto sospechoso, aunque sin su deseo de hacerlo. En nuestra opinión, lo que ocurre es que en la sentencia SAUNDERS se hace una delimitación sobre que tipo de información (o la cooperación en su obtención) queda protegida por el derecho a no autoincriminarse. Así, aquella información que tenga una existencia cierta e independiente de la voluntad del sospechoso o acusado, no recibe el mismo grado de protección, que la que sea incierta o dependiente de quien es sometido a una investigación.³²⁴

³²³ El original dice: «[...] is —to put it mildly— open to grave doubt whether the distinction made between the licence to use in criminal proceedings material which has "an existence independent from the will of the suspect" and the prohibition of such use of material which has been obtained "in defiance of his will" is a sound one. Why should a suspect be free from coercion to make incriminating statements but not free from coercion to cooperate to furnish incriminating data? The Court's newly adopted rationale does not justify the distinction since in both cases the will of the suspect is not respected in that he is forced to bring about his own conviction. Moreover, the yardstick proposed is not without problems: can it really be said that the results of a breathalyser test to which a person suspected of driving under the influence has been compelled have an existence independent of the will of the suspect? And what about a PIN code or a password into a cryptographic system which are hidden in the suspect's memory?» Párrafo 12, del Voto de Disenso del JUEZ MARTENS de la Sentencia del TEDH, SAUNDERS CONTRA EL REINO UNIDO, de 17 de diciembre de 1996.

³²⁴ En este sentido HERRERA MOLINA manifiesta que : «Por ello tiene razón el Tribunal en no conceder el mismo valor a las

En este sentido, recordemos que uno de los fundamentos del derecho a guardar silencio, es evitar la obtención de evidencia dudosa, en razón de que la presión ejercida sobre el sospechoso puede provocar su colaboración, aun admitiendo circunstancias o hechos que no sean ciertos, con tal de librarse de esa presión o de las sanciones por no colaborar. Esta circunstancia no se presenta en los casos citados como ejemplos por el TEDH, a saber, test de alcoholemia, sangre, orina o ADN, pues al tratarse de exámenes cuyos resultados no se ven afectados en absoluto por la voluntad del sospechoso, no se corre ese riesgo.³²⁵

5. LA DECISIÓN DEL TEDH EN EL CASO J.B. CONTRA SUIZA

El 6 de abril de 2000, el TEDH, Sección Segunda, de acuerdo con su novedosa reestructuración, declaró admisible la demanda interpuesta por *J.B. CONTRA EL GOBIERNO DE SUIZA*, para que el pleno del Tribunal se pronunciara sobre los méritos de la demanda.

La cuestión a discutir es si un sujeto puede ser obligado a incriminarse a sí mismo en un procedimiento sancionador tributario, surgido a raíz de un procedimiento de regularización tributaria. En particular, si el contribuyente se encuentra obligado a colaborar con los órganos de inspección tributaria, mediante la entrega de información sobre su situación tributaria, y si en caso de negativa, las sanciones impuestas por la falta de colaboración, violan o no el artículo 6 de la Convención.

La importancia de este caso para nuestra investigación radica en varios aspectos:

- En primer lugar, que en un futuro próximo se pronunciará, sobre el eje principal sobre el que pivota la presente investigación, es decir, el derecho a no autoincriminarse en el procedimiento sancionador tributario.
- En segundo lugar, que la legislación suiza que impone sanciones por no colaborar con la entrega de información a los órganos inspectores, y la mixtificación de los procedimientos de regularización y sancionador tributario, recuerdan en gran medida la situación actual en España.
- En tercer lugar, que como veremos más adelante, los argumentos del Gobierno Suizo guardan una estrecha similitud con lo dicho por el Tribunal Constitucional español sobre esta materia.

declaraciones autoinculpatorias obtenidas bajo coacción que al «material que tiene una existencia independiente de la voluntad del acusado», pero que se obtiene forzando su voluntad: por ejemplo, las muestras de sangre o tejido, o incluso los documentos elaborados por terceros en poder del acusado. El obtener coactivamente tales datos supone violentar la voluntad del acusado, pero no implica el riesgo de obtener pruebas falsas. Esto no supone que en tales casos el derecho a no autoincriminarse deba carecer de toda protección, sino que tiene un fundamento más débil que el del específico derecho a guardar silencio.» **HERRERA MOLINA** (1997), p. 144.

³²⁵ **HERRERA MOLINA** señala que: «A nuestro juicio conviene distinguir aquel material cuya existencia es cierta (v.gr., la sangre o el ADN del sujeto investigado) y aquel cuya existencia es meramente probable. En el primer caso puede ser lícito sancionar la falta de colaboración del acusado. En el segundo pueden utilizarse ciertas medidas compulsivas (v.gr. un registro realizado contra la voluntad del acusado), pero no será lícito sancionar su negativa a aportar elementos de prueba.» **HERRERA MOLINA** (1997), p. 145

Sin duda alguna, la sentencia que dicte el TEDH sobre el presente caso, tendrá un impacto directo e inmediato sobre el régimen sancionador tributario español, al igual que sobre los demás países firmantes del Convenio, y arrojará luz sobre las posibles dudas que pudieran quedar, sobre la posición del TEDH con respecto al derecho a no autoincriminarse en el procedimiento sancionador tributario.

5.1. CIRCUNSTANCIAS DEL CASO

Entre los años 1979 y 1985, el aplicante realizó inversiones en varias compañías. Sin embargo, ni los montos invertidos, ni las ganancias obtenidas por ello, fueron declarados en los períodos impositivos de 1981 a 1988. Consecuentemente, se iniciaron procedimientos por evasión de impuestos, incoados contra el aplicante con respecto a los impuestos federales. Al aplicante le fueron solicitados todos los documentos e información que tuviera relación con estas operaciones. El aplicante, habiendo aceptado la realización de esas operaciones, no entregó la información solicitada. Debido a esto, las autoridades fiscales le hicieron posteriores requerimientos para que entregada la información solicitada, pero sin resultado. Como consecuencia, las autoridades le impusieron una "multa disciplinaria", que el aplicante pagó debidamente. Posteriormente, las autoridades fiscales le impusieron otras dos multas consecutivas, por impuestos cantonales y federales respectivamente, sobre la base del incumplimiento de los requerimientos de información. Una cuarta y última multa fue impuesta posteriormente por razones similares.

La apelación del aplicante contra la multa disciplinaria relativa a los impuestos federales, fue desestimada por la Comisión de Apelaciones Tributarias (*Steuerrekurskommission*). Infructuosamente, el aplicante apeló a la Corte Federal (*Bundesgericht*), arguyendo que la entrega de la información solicitada comportaba una autoincriminación. Por otro lado, debido al fallo de la Corte de Apelaciones, el aplicante y las autoridades fiscales llegaron a un acuerdo para dar por finalizados los procedimientos, eliminando la tercera y la cuarta multa que le fuera impuesta. De acuerdo con ese arreglo, los procedimientos iniciados ante esa Comisión, no serían afectados por dicho acuerdo. Asimismo, la Corte Federal estimó que el procedimiento seguido por las autoridades fiscales, no había violado en ningún momento su derecho a no autoincriminarse o el principio de presunción de inocencia.

5.2. LEGISLACIÓN Y PRÁCTICA SUIZA RELEVANTE

Según la legislación tributaria Suiza, los procedimientos por evasión fiscal (*Steuerhinterziehungsverfahren*) sirven al propósito de imponer impuestos suplementarios (*Nachsteuer*), cuando los impuestos debidos no hayan sido correctamente pagados. Adicionalmente, sirven para producir la sanción de la persona que haya actuado culpablemente.

Los procedimientos de impuestos suplementarios y de evasión fiscal son conducidos por las mismas autoridades fiscales, las cuales ostentan y pueden emplear las mismas potestades de investigación. La información obtenida puede servir para fundamentar no sólo los impuestos suplementarios, sino también la sanción del contribuyente por evasión fiscal.

Por otra lado, el Decreto del Consejo Federal sobre la imposición directa del Impuesto Federal, en su Parte relativa a las Contravenciones (*Widerhandlungen*), en lo correspondiente a la “evasión fiscal”, incluye la amenaza de multas, en los casos de personas que no paguen los impuestos debidos mediante la cumplimentación incorrecta de la declaración tributaria (Sección 129 § 1), o en el caso de fraude de impuestos o inventario (*Steuer- und Inventarbetrug*) en la Sección 130.

La Sección 89 del citado Decreto establece que el contribuyente debe rendir verazmente toda la información y documentos solicitados por las autoridades fiscales, que sean relevantes para la valoración de su situación tributaria, y en la Sección 131 se dispone que la persona obligada al pago de tributos o a entregar información, que incumpla intencional o negligentemente las decisiones y ordenes oficiales de ese Decreto, en particular la realización de la declaración tributaria, los pagos de impuestos y garantías, o la entrega de información, atestados de cuentas, recibos y facturas, serán sancionados con multas entre 5 y 10.000 francos suizos.

Como se puede ver, la legislación tributaria Suiza tiene las mismas pautas generales del Derecho tributario español, en lo referente a los deberes de colaboración, en particular de información, y de la sanción por incumplimiento de los mismos.

5.3. ARGUMENTOS DEL GOBIERNO SUIZO

La Corte de apelaciones reiteró el principio de que en los procedimientos administrativos, de acuerdo a la carga de la prueba, corresponde a las autoridades fiscales demostrar que el contribuyente no ha declarado ciertos ingresos gravables. No obstante, no puede ser dicho que la persona esté obligada a incriminarse a sí misma. Más bien, el contribuyente simplemente tiene que entregar información de las fuentes de ingresos no gravados, que de hecho, las autoridades fiscales sabían a ciencia cierta que existía. En tal situación, si el contribuyente tuviera derecho a guardar silencio, el sistema tributario en su totalidad quedaría en entredicho. Los procedimientos de regularización tributaria tendrían entonces que ser realizados de acuerdo a los principios procesales penales, y el derecho a guardar silencio complicaría o inclusive haría imposible el control de las obligaciones tributarias. Este, según el Gobierno suizo, no puede ser el propósito del artículo 6 de la Convención.³²⁶

El Gobierno concluyó que la separación de los procedimientos —los procedimientos de regularización tributaria por un lado, y los procedimientos por evasión fiscal, en el otro— tal y como se realiza por ejemplo en Alemania, es poco práctica, pues la Administración tendría que conducir dos procedimientos separados, y el contribuyente tendría que defenderse dos veces. Un problema adicional surge sobre si se puede o no utilizar la información recabada

³²⁶ Nótese la similitud de estos argumentos con los expuestos por la STC 76/1990. El texto original dice: «The Court reiterated the principle of tax proceedings according to which the burden of proof falls to the tax authorities to demonstrate that a person had not declared certain taxable income. It could not be said that the person concerned was obliged to incriminate himself. Rather, the person had merely to give information as to the sources of untaxed income of which the tax authorities already knew that they existed. If in such a situation, the person concerned had the right to remain silent, the entire tax system would be called in question. The regular tax assessment proceedings would then have to be concluded according to principles of criminal proceedings. The right to remain silent would complicate control, or even render it impossible. This could not be the purpose of Article 6 of the Convention.» Párrafo 20 de “Las circunstancias del caso” de la Decisión de Admisibilidad de la Demanda de fecha 6 de abril de 2000 sobre el caso *J.B. CONTRA SUIZA*.

en el procedimiento de regularización tributaria en procedimientos penales. De hecho, si en el presente caso se declarara la violación del artículo 6 del Convenio, los cambios legislativos que produciría serían desproporcionados, y ya no relacionados con los derechos humanos, dado que las autoridades fiscales suizas serían obligadas a utilizar todos los medios de investigación, que normalmente se destinan a los órganos de investigación penal propiamente.³²⁷

En la opinión del Gobierno, el presente caso es completamente diferente al caso *FUNKE*. Las autoridades suizas eran plenamente conocedoras de las sumas involucradas, y de hecho el aplicante las había admitido. Los documentos requeridos al aplicante, habrían servido para confirmar este conocimiento, antes que para lograr su condena. En este sentido no se puede alegar que las autoridades estuvieran en una "expedición de pesca". En general, los procedimientos por evasión fiscal difieren de otros procedimientos penales, en que las autoridades son llamadas a demostrar lo que una persona debió haber hecho, en vez de lo que no hizo. Como resultado, el artículo 6 de la convención no debe ser aplicado con el mismo rigor.³²⁸

5.4. ARGUMENTOS DEL APLICANTE

El aplicante denunció, según lo dispuesto por el artículo 6 de la Convención, la injusticia que significaba que fuera obligado a la entrega de evidencia que podía tener un contenido autoincriminatorio. Surgen conflictos bajo la legislación suiza, en la que son las mismas autoridades quienes imponen los impuestos suplementarios y las multas por evasión. En el presente caso, la información solicitada al contribuyente representaba una "expedición de pesca", por parte de las autoridades fiscales.³²⁹

Con respecto a la situación particular del aplicante, éste hizo notar que desde el principio había admitido haber realizado una evasión fiscal. ¿Por qué si las autoridades fiscales ya sabían todo acerca de las inversiones que había realizado solicitaron la información

³²⁷ El texto original señala: «The Government conclude that a separation of proceedings - the regular tax proceedings, on the one hand, and the criminal tax evasion proceedings, on the other - as practised, for instance, in Germany would be impractical as the administration would have to conduct two different sets of proceedings, and the taxpayer would have to defend himself twice. The additional problem arises whether or not information gathered in the regular tax proceedings could be used in the criminal proceedings. Indeed, if a breach of Article 6 of the Convention were to be found in the present case, the legislative changes would be disproportionate and not further human rights, since the Swiss tax authorities would be obliged to resort to all the means normally reserved to the criminal investigation organs.» Párrafo 6 de "El Derecho" (The Law) de la Decisión de Admisibilidad de la Demanda de fecha 6 de abril de 2000 sobre el caso *J.B. CONTRA SUIZA*.

³²⁸ El original reza: «In the Government's opinion, the present case is completely different. The Swiss authorities were well aware of the amounts of the income involved, and indeed the applicant had admitted them. The documents requested from the applicant would have served to confirm this knowledge rather than to obtain the applicant's conviction. It cannot be said that the authorities were out on a "fishing expedition". In general, tax evasion proceedings differ from other criminal proceedings in that the authorities are called upon to demonstrate what a person should have done, rather than not have done. As a result, Article 6 of the Convention should not be applied with the same rigour.» Párrafo 5 de "El Derecho" (The Law) de la Decisión de Admisibilidad de la Demanda de fecha 6 de abril de 2000 sobre el caso *J.B. CONTRA SUIZA*.

³²⁹ El original dispone «1. The applicant complains under Article 6 § 1 of the Convention of the unfairness of the proceedings in that he was obliged to submit documents which could have incriminated him. Conflicts arise under Swiss law in that the same authorities impose supplementary taxes and impose fines for tax evasion. In the present case the information required from the applicant amounted to "fishing expeditions" on the part of the authorities.» Párrafo 1 de "Denuncia" (Complaints) de la Decisión de Admisibilidad de la Demanda de fecha 6 de abril de 2000 sobre el caso *J.B. CONTRA SUIZA*.

respectiva?. Era claro que entonces, su propósito era averiguar la existencia de otras cuentas bancarias. En respuesta a la promesa de la Comisión Fiscal Distrital de no hacer ninguna pregunta sobre el origen del dinero, el aplicante remitió una declaración de las inversiones hechas con *el señor P.* Sin embargo, el Inspector Fiscal Federal tuvo la impresión de que más ingresos y bienes no habían sido declarados. La revocación de la orden fue para el aplicante, una violación de la promesa, que destruyó su fe en cualquier acción realizada por el Estado.³³⁰

El aplicante alegó que a la luz de las sanciones pecuniarias, las multas no podían ser consideradas como medidas disciplinarias. Su finalidad no es proteger a los contribuyentes suizos, sino para potenciar el atractivo del país internacionalmente. Las multas parecen particularmente altas cuando se comparan con las ocurridas en el caso *FUNKE CONTRA FRANCIA*. Las autoridades suizas además amenazaron al aplicante, con una estimación objetiva de su renta que ascendía a millones de francos suizos.³³¹

En opinión del aplicante, la mixtificación de procedimientos de regularización tributaria y sancionador tributario conduce repetidamente a decisiones incorrectas. En los procedimientos de regularización tributaria, el contribuyente está obligado a cooperar y declarar todos los bienes e ingresos. En los procedimientos sancionadores tributarios, dicha obligación no puede seguir siendo aplicable. En procedimientos sancionadores la norma general es que sean las autoridades acusadoras las que tengan que probar que la ley ha sido violada. Es imposible ver porque en procedimientos sancionadores, en los cuales pueden ser impuestas multas que ascienden a millones de francos suizos, puedan aplicarse otros principios que no sean los penales. De hecho, la nueva Ley Fiscal del cantón de Berna se propone separar los dos procedimientos si el contribuyente no está de acuerdo en que se combinen. Esta separación no es sentida por nadie como impracticable.³³²

³³⁰ El original dice: «In respect of his own situation the applicant points out that from the outset he had admitted evading taxes. Why did the authorities, if they already knew everything about the applicant's investments, ask for the documents concerned? Their purpose was to look for other bank accounts. In response to the District Tax Commission's promise not to ask any questions about the origin of the money, he submitted a statement of the payments made to Mr. P. However, the Federal Tax Inspector had the impression that more income and assets had not been declared. The revocation of the order was for the applicant a breach of promise that destroyed his faith in any action taken by the State». Párrafo 8 de "El Derecho" (The Law) de la Decisión de Admisibilidad de la Demanda de fecha 6 de abril de 2000 sobre el caso *J.B. CONTRA SUIZA*.

³³¹ El original reza: «The applicant submits that in view of the financial penalties involved, the fines can no longer be regarded as disciplinary measures. Their aim is not to protect Swiss taxpayers, but to enhance the country's attractiveness internationally. The fines appear particularly high when compared with the amounts in the Funke v. France case (see Eur. Court HR, *loc. cit.*). The Swiss authorities also threatened the applicant with estimates of his taxable income totalling millions of CHF». Párrafo 9 de "El Derecho" (The Law) de la Decisión de Admisibilidad de la Demanda de fecha 6 de abril de 2000 sobre el caso *J.B. CONTRA SUIZA*.

³³² El original dice «In the applicant's submissions, the combination of assessment proceedings and tax evasion proceedings repeatedly leads to incorrect decisions. In the assessment proceedings, the taxpayer is obliged to co-operate and declare all income and assets. In proceedings to fix a fine for unpaid taxes, this obligation can no longer be imposed. In criminal proceedings it is generally up to the prosecuting authorities to prove that the accused has broken the law. It is impossible to see why in such criminal proceedings in which fines of millions of CHF can be imposed, other principles should apply than those applying elsewhere in the criminal law. In fact, the new Tax Act of the Canton of Berne will separate these two proceedings if the taxpayer does not agree to combine them. The separation is not felt by anyone to be impracticable.» Párrafo 10 de "El Derecho" (The Law) de la Decisión de Admisibilidad de la Demanda de fecha 6 de abril de 2000 sobre el caso *J.B. CONTRA SUIZA*.

5.5. LA DECISIÓN DEL TEDH

Según el TEDH, los procedimientos en cuestión son *sui generis*, aunque encuentran mejor ubicación dentro de los procedimientos administrativos que penales. Tanto las cuestiones relativas a la regularización tributaria, como a la evasión fiscal, fueron examinadas en un único y mezclado procedimiento. La Corte Federal aceptó que el artículo 6 de la Convención aplicaba a estos procedimientos, sin que hubieran afirmado que ellos comportaban una "acusación penal".³³³

El Tribunal consideró, a la luz de las alegaciones de las partes, que la queja arrojaba serias cuestiones de hecho y de derecho, a la luz de lo dispuesto por el artículo 6 de la Convención, cuya determinación debe depender del examen de sus méritos, declarando por unanimidad la admisión de la demanda, sin prejuzgar sobre los méritos de la misma.³³⁴

No obstante, opinamos que a la luz de la jurisprudencia vertida en los casos *FUNKE*, *BENDENOUN* y *SAUNDERS*, y el hecho de que los argumentos del Gobierno Suizo se asemejan en muchos de sus aspectos, a los argumentos esgrimidos por los Gobiernos respectivos en los casos citados, existe una alta probabilidad de que la presente demanda se declare con lugar. Por supuesto, la anterior afirmación es sólo una apreciación, y no será hasta la sentencia definitiva que se despejen estas dudas.

6. CONCLUSIONES DEL TÍTULO SEGUNDO

El artículo 10.2 CE, representa un canon interpretativo que consideramos en la línea de una nueva tendencia iusinternacionalista, vinculando la interpretación de los derechos fundamentales, tanto del Tribunal Constitucional como la de todos los poderes públicos, a un parámetro dinámico y a la vez evolutivo, es decir, de conformidad con la Declaración Humana de los Derechos humanos y los tratados internacionales ratificados por España en materia de Derechos humanos.

Este dinamismo evolutivo se presenta en la realidad, por medio de la conexión entre unos derechos fundamentales o humanos plasmados en instrumentos internacionales, y la jurisprudencia que desarrolla el contenido de esos derechos, de forma particularmente acentuada en el caso del Tribunal Europeo de Derechos Humanos. En este sentido, al ser el TEDH el órgano máximo de interpretación y aplicación de tales derechos en el marco del

³³³ El original dice: «The procedures at issue are *sui generis*, though they resemble more administrative than criminal procedures. Both the applicant's taxes and any tax evasion were examined in one and the same, mixed procedure. The Federal Court accepted that Article 6 of the Convention applied to these proceedings, without stating that they determine a "criminal charge".» Párrafo 3 de "El Derecho" (The Law) de la Decisión de Admisibilidad de la Demanda de fecha 6 de abril de 2000 sobre el caso *J.B. CONTRA SUIZA*.

³³⁴ El original dice: «The Court considers, in the light of the parties' submissions, that the complaint raises serious issues of law and fact under the Convention, the determination of which should depend on an examination of its merits. The Court concludes therefore that this complaint is not manifestly ill-founded within the meaning of Article 35 § 3 of the Convention. No other grounds for declaring it inadmissible have been established. [...] For these reasons, the Court, unanimously, **DECLARES ADMISSIBLE**, without prejudging the merits, the applicant's complaint under Article 6 § 1 of the Convention about the obligation to submit certain documents [...].» Párrafos 11 y 20 de "El Derecho" (The Law) de la Decisión de Admisibilidad de la Demanda de fecha 6 de abril de 2000 sobre el caso *J.B. CONTRA SUIZA*.

Convenio, su jurisprudencia tiene un impacto directo en el ordenamiento español, por mandato directo de la Constitución.

En lo referente al objeto propio de este estudio, el TEDH ha declarado con diáfana claridad, que el derecho a no autoincriminarse se haya contenido en la noción misma de un proceso equitativo, tal y como dispone el artículo 6 del CEDH. Por otro lado, a través de la elaboración de "naciones autónomas", el TEDH ha señalado qué debe entenderse por el concepto de "acusado en materia penal". Con respecto al término "acusado", se ha huido de formalismos, para entender que dicha condición se adquiere ya sea por una vía formal o material. Será formal cuando medie un acto de notificación en el cual se comunique el inicio de actos de investigación, y será material, cuando se realicen actos, aunque no exista tal notificación, que supongan efectivamente el inicio de una investigación dirigida contra una persona específica. Por tanto, a efectos del Convenio, la condición de un sujeto sometido a una inspección tributaria, puede ser reconducida a la de acusado.

En cuanto al concepto de "materia penal", el TEDH tampoco utiliza ningún tipo de formalismo y expresamente señala que, con independencia de la calificación que reciba un determinado régimen dentro del Derecho interno de un país firmante, habrá que atenerse a la verdadera naturaleza de la infracción, para analizar su encuadramiento dentro de un régimen penal. Esta naturaleza se manifiesta a través de la gravedad de la sanción prevista, así como el propósito de la misma. Por tanto, si éste propósito es disuasorio y punitivo, y/o la sanción asociada a la infracción reviste una entidad suficiente, la materia deberá ser considerada como "penal". En este sentido, las sanciones que presenta el régimen de infracciones tributarias, debe ser considerado a efectos del Convenio como materia penal.

Según el TEDH, el contenido del derecho a no autoincriminarse es más amplio que el derecho a guardar silencio, y sobrepasa la consideración de oralidad de declaraciones o testimonios, abarcando además cualquier tipo de documentos, informes o registros, de los cuales puedan desprenderse pruebas incriminatorias. Por otro lado, también ha dejado claro la existencia de una conexión entre el derecho a no autoincriminarse y el principio de presunción de inocencia, el cual demanda que sea la parte acusadora la responsable de probar su causa, sin poder recurrir al sujeto objeto de la investigación para que colabore en este sentido.

Por otro lado, en criterio del TEDH, la dificultad de las autoridades para proveerse con pruebas de una supuesta infracción (entre las que hay que incluir las tributarias), no es razón suficiente para justificar la violación de un derecho fundamental (llámese "humano" en este caso), y mucho menos si dichas pruebas, podían ser obtenidas por medios alternativos a la coactiva colaboración del sospechoso o acusado.

Además, dicho Tribunal ha señalado que la complejidad de los delitos, ya sea acerca de su descubrimiento o prueba, no puede aducirse como razón para obligar al sospechoso, a declarar y brindar material e información en una fase de investigación, que sea posteriormente utilizada en un procedimiento sancionatorio, ya que las exigencias de un juicio justo y del derecho a no autoincriminarse «aplican en todos los procesos penales en relación con todos los delitos sin distinción, desde el más simple al más complejo».

Por último, y lo más importante, el TEDH ha declarado que no cabe invocar el interés público para justificar el uso de declaraciones obtenidas coactivamente en una investigación no judicial, para incriminar y sancionar al sospechoso o acusado en un procedimiento posterior. Y habida cuenta de que el procedimiento sancionador tributario, por su naturaleza debe entenderse como "materia penal", el interés público que lo respalda, es decir, el deber de

contribuir, no puede ser aducido como argumento suficiente para contravenir, y en el caso del procedimiento sancionador tributario anular, el derecho fundamental a no autoincriminarse.

***TÍTULO TERCERO: EL DERECHO A NO
AUTOINCRIMINARSE EN EL ORDENAMIENTO
TRIBUTARIO***

CAPITULO PRIMERO: EL DERECHO A NO AUTOINCRIMINARSE COMO DERECHO CONSTITUCIONAL

1. INTRODUCCIÓN

El origen y desarrollo del derecho a no autoincriminarse, por hallarse vinculado históricamente a procesos de naturaleza típicamente penal, ha hecho que tanto la legislación, como la doctrina y la jurisprudencia, hayan utilizado un lenguaje mayoritariamente extraído de esta rama del derecho. De esta forma, es común hablar del derecho a no autoincriminarse (en las diferentes manifestaciones en que se presenta) relacionados con sujetos que se catalogan como imputados, reos, acusados, arrestados, etc.

Esa nomenclatura tiene significados muy precisos en el moderno Derecho penal, con especial referencia a los diferentes estadios procesales, cuyo contenido y significado ha variado sustancialmente con el correr de los años. Por lo tanto, en el desarrollo de este capítulo, queremos hacer hincapié en que muchos de los textos y opiniones que se citan, deben interpretarse en su contexto propio, y no significa, como veremos más adelante, que sean aplicables únicamente al proceso penal en sentido estricto, ni a figuras e institutos procesales de éste, sino que su vigencia se extiende, con las modulaciones del caso, a todas aquellas manifestaciones del genérico *ius puniendi* del Estado.

El propósito de este capítulo es, analizar cual es el contenido fundamental de este derecho constitucional, así como la manera en que se interrelaciona con los derechos contenidos en el artículo 24.2 C.E., es decir, el derecho a la defensa, el principio de presunción de la inocencia, el derecho a guardar silencio, el derecho a no confesarse culpable y a no declarar contra sí mismo. Hecho esto, veremos cual es la extensión y significado que se le debe atribuir en el ámbito del procedimiento sancionador tributario, utilizando como herramienta fundamental la jurisprudencia emanada por el Tribunal Constitucional.

2. ANTECEDENTES

A pesar del moderno reconocimiento del derecho a no autoincriminarse (en sus diversas formulaciones) en textos constitucionales, legislación penal y tratados internacionales, poca es, en términos relativos, la jurisprudencia vertida por el Tribunal Constitucional en este sentido, tal vez, precisamente porque su validez e importancia es tan palpable y evidente, que durante los procesos de carácter eminentemente penal (en los cuales haya su origen), es difícil de contravenir sin levantar sospechas. Lo anterior, aunado a la relativa modernidad de este derecho, en parte explica porque la doctrina tampoco se ha ocupado de la manera profusa con que acometido el estudio y análisis de otros derechos.

Aunque su punto de arranque se remite al repudio del uso del tormento y otros medios similares de coacción para *arrancar* confesiones inculpativas, no por ello debemos

entender que el uso de la tortura, como forma más flagrante de violación de este derecho, esté de facto desterrada en nuestros días. Muy al contrario, y tal y como pone de manifiesto el Informe 2000 de Amnistía Internacional (en su sección referente a la tortura y los malos tratos), se reportan casos en los que las fuerzas de seguridad, la policía u otras autoridades del Estado, inflingieron torturas o malos tratos en 132 países, de los cuales 32 eran de la región considerada como la Europa contemporánea, y en la cual España era uno de ellos.

Siendo desgraciadamente esto así, no podemos dudar que formas más sutiles de coaccionar a los individuos con la finalidad de obtener pruebas de cargo, se presenten en la actualidad, si se quiere, incluso con mucha mayor difusión, y que se encuentran incluso en los países considerados como "más civilizados". Lo anterior provoca que el examen de este derecho se torne particularmente complicado, no sólo en el descubrimiento de su propia violación, sino en los mecanismos para hacerlo respetar.

Ahora bien, para iniciar el estudio de este derecho, diremos que su desarrollo puede dividirse en dos etapas históricas a saber, una etapa pre-constitucional que va desde el derecho románico hasta el punto de inflexión que representa la Revolución Francesa, y una etapa constitucional, que va desde el término del citado movimiento hasta nuestros días, en razón del inicio de la incorporación de éste derecho a los textos constitucionales, legislaciones penales y tratados internacionales. Esto último es lo que pasamos a ver de seguido.

2.1. ETAPAS PRE-CONSTITUCIONALES

La referencia más lejana del derecho a no autoincriminarse la encontramos en el derecho romano, bajo el aforismo latín "*nemo tenetur edere contra se*", es decir, nadie está obligado a obrar en su propio perjuicio. También "*nemo tenetur se detegere*", o nadie está obligado a delatarse, o el simple "*ius tacendi*", o derecho a guardar silencio o permanecer callado. Aunque debe aclararse que esto no significa que durante el apogeo del Imperio Romano, este derecho no haya sido objeto de constantes violaciones.

Con la llegada de la Edad Media en occidente, y con ésta, el florecimiento de la Iglesia Católica como forma jerárquica e institucional, así como del Derecho Canónico, se cambió el sistema punitivo acusatorio de tradición románica, por un sistema punitivo inquisitivo, en el cual la confesión constituía la "*regina probatorium*". **La Inquisición en sí no se constituyó hasta 1231, con los estatutos *Excommunicamus* del papa Gregorio IX, y fungió como una institución judicial creada con la misión de localizar, procesar y sentenciar a las personas culpables de herejía.**

En este contexto, se consideraba que una vez que el sujeto había realizado una confesión, resultaba irrelevante la búsqueda de otras pruebas que confirmaran o desmintieran lo dicho en la confesión.³³⁵ De ahí que se utilizara casi cualquier medio, incluida la tortura, para la obtención de ésta. No obstante, el uso del tormento (por ejemplo el potro, la toca o la garrucha) no era utilizado solamente por la Inquisición, sino también de manera generalizada por jueces y tribunales de la época.

³³⁵ De ahí el nacimiento del aforismo «*Habemus reum confitentem*», que indicaba que una vez que el acusado confesaba, se tenía la prueba principal y necesaria para comprobar su culpabilidad, lo que hacía superfluo continuar con la búsqueda de indicios.

En este sentido, en la principal obra de **CESARE BECCARIA** «De los delitos y las Penas», escrito en 1764 y prohibido por la Inquisición española en 1777 a toda clase de lectores (a pesar de lo cual fue publicado clandestinamente), dijo precisamente en su capítulo titulado “Del espíritu del fisco”: «Probada la existencia del delito la confesión sirve de prueba convincente; y para hacer esta prueba menos sospechosa se la procura por medio del tormento y los dolores, convencido al mismo tiempo en que una deposición extrajudicial, tranquila e indiferente, sin los temores de un espantoso juicio, no basta para la condenación. Se excluyen las indagaciones y pruebas que aclaran el hecho, pero que debilitan las razones del fisco [...] ¡Qué complicado laberinto de extraños absurdos, increíbles sin duda a una posteridad más feliz! Sólo los filósofos de aquel tiempo leerán en la naturaleza del hombre la posible existencia de semejante sistema». ³³⁶

En el caso de la Inquisición española, **KAMEN** señala: «La única tarea de la Inquisición era obtener de su prisionero un reconocimiento de su culpabilidad y una sumisión penitente [...] En vez de acusar al preso, los inquisidores se acercaban a él y le amonestaban tres veces en un periodo de varias semanas para sondear su conciencia, para hacer que confesara la verdad y confiara en la merced del tribunal. La tercera amonestación iba acompañada de la advertencia de que el fiscal pensaba presentar una acusación y que sería más juicioso confesar antes de que fueran presentados los cargos». ³³⁷

2.2. LA CONSTITUCIONALIZACIÓN

Como decíamos, es a partir de la Revolución Francesa, y la posterior proclamación de la Declaración de los Derechos del Hombre y del Ciudadano, que encontramos el antecedente moderno del derecho a no autoincriminarse. El artículo 9 de dicha Declaración dispuso «Debiendo todo hombre presumirse inocente mientras no sea declarado culpable, si se juzga indispensable arrestarlo todo rigor innecesario para apoderarse de su persona debe ser severamente reprimido por la ley.». Este dato, junto con el esplendor del liberalismo, constituye el punto de referencia a partir del cual, el derecho a no autoincriminarse en sus diversas formulaciones, fue incluyéndose en las constituciones y textos legislativos posteriores.

En este sentido, la influencia de los ideales liberales y de autores como **BECCARIA** fue decisiva. En el caso concreto de España, el reflejo de estas ideas liberales encuentra su recepción en la Constitución de 1812, que en el artículo 291, del capítulo «De la administración de Justicia en lo criminal», incluido en el Título 9º «De los Tribunales y la administración de Justicia en lo civil, y criminal» dispuso: «La declaración del arrestado será sin juramento, que a nadie ha de tomarse en materias criminales sobre hecho propio». Es pues de esta manera, que podemos hablar por primera vez de la inclusión del derecho a no autoincriminarse en el ordenamiento jurídico español. Como garantía de lo anterior, la Constitución de Cádiz también proscribió la tortura, al decir en su artículo 303: «No se usará nunca del tormento ni de los apremios».

A pesar de que el tenor literal del citado artículo 291 no hace mención expresa del derecho genérico a no autoincriminarse, sino solamente a que el arrestado no tiene que prestar

³³⁶ **BECCARIA** (1764), pp. 58 y 59

³³⁷ **KAMEN** (1979), p. 193. Citado por **FAYOS GARDO** (1993), p. 280

juramento, representa todo un cambio en la forma de enfocar los procesos criminales, pues al no existir el juramento, tácitamente se está autorizando la posibilidad del acusado de no decir la verdad y a que no se deriven consecuencias negativas por ello. En otras palabras, se acepta que quien sea sujeto de un procedimiento del cual se puedan derivar sanciones, pueda de facto, optar no sólo por no autoincriminarse sino incluso a mentir.³³⁸

Tal y como nos explica **FAYOS GARDO**, «Lo importante de la inclusión de los derechos en esta Constitución en comparación con las posteriores en que ninguna de las cinco restantes hará mención al tema, ni siquiera la de 1931, ya que todas las Constituciones, excepto la de 1812, y respecto de los derechos que estamos estudiando, se sigue el sistema de positivación de derechos fundamentales que se ha dado en llamar *«lex generalis»*, se mencionan unos grandes principios, dejándose la positivación y concreción para leyes posteriores que los desarrollen (frente al sistema de *«leyes especiales»* que concretarán más los derechos o a un sistema mixto que combinaría ambos)».³³⁹

De ahí, arribamos a la proclamación de la Constitución de 1978, que en el artículo 17.3 dispuso que «Toda persona detenida debe ser informada de forma inmediata, y de modo que le sea comprensible, de sus derechos y de las razones de su detención, *no pudiendo ser obligada a declarar.*» Asimismo, su artículo 24.2 señala que todos tienen derecho a *«no declarar contra sí mismo, a no confesarse culpables y a la presunción de inocencia.»*, que como veremos, tienen antecedente directo en el Pacto de Derechos Civiles y Políticos.

Por otro lado, vale la pena recordar la proscripción de la tortura enunciada en el artículo 15 CE al señalar que “Todos tienen derecho a la vida y a la integridad física y moral, sin que, en ningún caso, puedan ser sometidos a tortura ni a penas o tratos inhumanos o degradantes.”, así como la ratificación por España el 19 de octubre de 1987 del Convenio de las Naciones Unidas contra la Tortura de 10 de diciembre de 1984, y el Convenio Europeo para la Prevención de la Tortura o Tratos Inhumanos o Degradantes, de 26 de noviembre de 1987, ratificado por España el 30 de junio de 1989.

Lamentablemente, a pesar de los avances que se produjeron en este sentido después de la Revolución Francesa, y el inicio del periodo de constitucionalización del derecho a no autoincriminarse y de la proscripción de la tortura, no es ni mucho menos necesario remontarse a épocas tan lejanas para encontrar situaciones, que nos recuerdan la necesidad diaria de buscar más y mejores formas de garantizar estos derechos. En la India del siglo XIX, durante mucho tiempo se continuó permitiendo el uso de la tortura por parte de la policía, ya que como explicó **SIR JAMES FITJAMES STEPHEN** «Es mucho más agradable sentarse cómodamente a la sombra y frotar pimienta roja en los ojos de un pobre diablo, que ir bajo el sol buscando pruebas».³⁴⁰ Cosas como ésta, siguen ocurriendo hoy en día.

³³⁸ Si esto significa que el sujeto tiene un *derecho* como tal o no a mentir, forma parte de otra discusión doctrinal, a la cual haremos más adelante una breve referencia.

³³⁹ **FAYOS GARDO** (1993), p. 282

³⁴⁰ **FITJAMES STEPHEN, SIR JAMES.** *History of the Criminal Law of England*, Londres, Vol. I, 1883, pág. 442. Citado por **FROMMEL** (1995), pp. 452 y 453

3. TRATADOS Y CONVENIOS INTERNACIONALES

3.1. LA DECLARACIÓN UNIVERSAL DE LOS DERECHOS HUMANOS

Como su nombre lo anticipa, la Declaración Universal de Derechos Humanos no constituye un acuerdo o tratado internacional, sino una resolución emanada de la Asamblea General de ONU (N° 183, de 10 de diciembre de 1948), razón por la cual no es formalmente vinculante para los Estados signatarios. De hecho no existe siquiera una traducción oficial de la misma. A pesar de ello, no puede negarse que tiene una singular trascendencia, no sólo por la coyuntura en que se haya inmersa, sino por ser el primer texto de corte internacional, que se preocupa directamente de los derechos humanos.

Recordemos que esta Declaración fue aprobada en tiempos de la guerra fría, y tuvo como antecedente histórico directo la Segunda Guerra Mundial, a raíz de la cual, y vistos los horrores que se cometieron en su transcurso, se pensó en la necesidad de una Declaración solemne que pusiera en evidencia, al menos, estas garantías mínimas e indispensables a que todo individuo tiene derecho, por su mera condición de persona.

Por ello, existe acuerdo mayoritario entre los especialistas de la materia, en considerar a la Declaración como un parámetro del Derecho Internacional, que no necesita constitucionalizarse, para servir de canon interpretativo (tal y como explicita el artículo 10.2 CE). No obstante, debe admitirse que su valor práctico es limitado, debido a que es una norma de establecimiento de mínimos y su contenido no resulta vinculante.

La Declaración trata los derechos y garantías de detenidos y presos en el momento de su juzgamiento en los artículos que van desde el 8.º al 11.º. En particular, los artículos 10.º y 11.º disponen:

Art. 10: «Toda persona tiene derecho, en condiciones de plena igualdad, a ser oída públicamente y con justicia por un tribunal independiente e imparcial para la determinación de sus derechos y obligaciones o para el examen de cualquier acusación contra ella en materia penal.»

Art. 11: «Toda persona acusada de delito tiene derecho a que se presuma su inocencia mientras no se pruebe su culpabilidad, conforme a la ley y en juicio en el que se le hayan asegurado todas las garantías necesarias para su defensa.»

En nuestra opinión, el derecho a no autoincriminarse, a pesar de no ser mencionado expresamente en la Declaración, debe entenderse incluido en ésta a través de una interpretación teleológica y sistemática, puesto que al hablar de *todas las garantías necesarias para su defensa*, nos parece que serían de imposible respeto, si se pudiese obligar de cualquier forma a un detenido o preso a contribuir a su propia incriminación. De igual forma, el derecho a ser *oído con justicia*, implica necesariamente la ausencia de cualquier medio que coarte la libertad o voluntad del individuo, y que coaccione al sujeto a declarar contra sí mismo, o a aportar pruebas que vayan en su perjuicio.³⁴¹

³⁴¹ En este sentido, coincidimos con **FAYOS GARDO** cuando señala que: «[...] en ambos artículos se menciona el derecho a un juicio justo e imparcial en el que se respeten las garantías que todas las personas necesitan para su defensa. ¿Qué mayor

Por otro lado, la Declaración tiene, al igual que otros los tratados internacionales, la desventaja de no contar con una autoridad preordenada u órgano interpretativo, que dote de contenido y preste virtualidad a sus enunciados, por lo cual no existe instancia internacional a la cual una persona pueda recurrir y hacer valer los derechos enunciados en ella, quedando éstos, como meras normas programáticas, y cuyo respeto deberá necesariamente solicitarse a través de los medios judiciales con que se cuente cada Estado signatario.

3.2. EL PACTO DE DERECHOS CIVILES Y POLÍTICOS

Dentro del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos, de 19 de diciembre de 1966, ratificado por España el 13 de abril de 1977 y publicado en el BOE el 30 de abril del mismo año, en lo que a nuestra investigación respecta, son de importancia los artículos 9.º, 10.º, 13.º, 14.º y 15.º, por ser en ellos donde se regulan las diferentes garantías relativas a la condición de inculpado o preso, entre las que se encuentran los derechos a ser informado de la acusación, a ser juzgado sin dilaciones indebidas, a un tribunal imparcial, etc. En particular, el artículo 14.3, letra g) dispone:

«Durante el proceso, toda persona acusada de un delito tendrá derecho, en plena igualdad, a las siguientes garantías mínimas: [...] g) A no ser obligada a declarar contra sí misma ni a confesarse culpable»

El Pacto, a diferencia de la Declaración Universal, tiene mecanismos diplomáticos y políticos de verificación y protección, a través del Comité de Derechos Humanos, para lo cual es necesario haber aprobado previamente su Protocolo Facultativo, que permite a los ciudadanos hacer la denuncia (comunicación) ante dicho Comité, el cual, a pesar de no ser un órgano judicial, tiene un *modus operandi* que sí lo es.

Como resulta evidente, el texto del artículo 14.3, letra g) del Pacto, presenta una marcada similitud con el 24.2 CE, lo que aunado al momento de la ratificación del primero, y el momento de aprobación de la segunda, brindan suficientes indicios para considerar que el constituyente de 1978 tomó lo dicho este instrumento internacional como inspiración, en lo que se refiere al derecho a no confesarse culpable ni declarar contra sí mismo.

No obstante, se puede pensar que su valor interpretativo es también relativamente bajo, debido a que la Constitución española resulta incluso más garantista que el Pacto en la mayoría de las materias³⁴², y específicamente en lo que se refiere al derecho a no autoincriminarse, por el plus que representa el artículo 17.3. CE.

garantía para la autodefensa que no tener obligación de actuar en contra de uno mismo? Si a esto unimos la prohibición de torturas que establece el art. 5.º, creo que podemos pensar que si bien de modo genérico, se encuentran regulados los derechos que venimos tratando, luego serán obligatorios para cualquier Estado que haya ratificado esta Declaración.» **FAYOS GARDO** (1993), p. 283

³⁴² Aunque como excepción que confirma la regla, podemos pensar en la garantía de la doble instancia que aparece en el Pacto, pero no en la Constitución española.

3.3. EL CONVENIO EUROPEO PARA LA PROTECCIÓN DE LOS DERECHOS HUMANOS

El Convenio Europeo para la Protección de los Derechos Humanos y Libertades Fundamentales, fue firmado en Roma el 4 de noviembre de 1950, razón por la cual también es comúnmente denominado como Convenio de Roma. Su ratificación en España ocurrió el 24 de noviembre de 1977, y fue publicado en el BOE número 243, de 10 de octubre.³⁴³

En lo que interesa, su artículo 6.1 y 2 señala que:

- «1. Toda persona tiene derecho a que su causa sea juzgada de forma equitativa, públicamente y en un plazo razonable, por un tribunal independiente e imparcial, establecido por la ley que decidirá, tanto sobre cuestiones de sus derechos y obligaciones de carácter civil, como sobre el fundamento de toda acusación penal dirigida contra ella.
2. Toda persona acusada de una infracción se presume inocente hasta que su culpabilidad se establezca de acuerdo con la ley»

Por ser este Convenio y la jurisprudencia vertida en torno a su artículo 6.º por el Tribunal Europeo de Derechos Humanos, uno de los puntos fundamentales de nuestra investigación, nos dedicaremos en extenso a su análisis en el siguiente capítulo. Por el momento, bástenos citar un extracto de la sentencia *SAUNDERS CONTRA EL REINO UNIDO*, donde se deja entrever la posición de dicho Tribunal, sobre la no indispensabilidad de una mención expresa del derecho a no autoincriminarse, para que pueda ser considerado como incluido en el contenido del Convenio:

«El Tribunal recuerda que, a pesar de que el Artículo 6 de la Convención no los menciona específicamente, el derecho a guardar silencio y el derecho a no autoincriminarse son reconocidos generalmente como estándares internacionales que subyacen en el corazón mismo de la noción de un juicio justo del Artículo 6.»³⁴⁴

Este Convenio, a diferencia de los mencionados anteriormente, cuenta con la particularidad de tener un órgano, el Tribunal Europeo de Derechos Humanos, encargado de asegurar la observancia los compromisos adquiridos por los Estados al ratificar el Convenio³⁴⁵, y que tiene jurisdicción sobre todas las cuestiones concernientes a la interpretación y aplicación del mismo.³⁴⁶

³⁴³ RCL 1979, 2421

³⁴⁴ SENTENCIA SAUNDERS CONTRA REINO UNIDO, Ref. núm. 19187/91 (17 de diciembre de 1996). Parágrafo 68.

³⁴⁵ Artículo 19 del Convenio Europeo de Derechos Humanos.

³⁴⁶ Artículo 32.1. del Convenio Europeo de Derechos Humanos

3.4. EL ART. 24.2 DE LA CONSTITUCIÓN ESPAÑOLA DE 1978

El artículo 24.2 CE dispone que:

«Asimismo todos tienen derecho a Juez ordinario predeterminado por la ley, a la defensa y a la asistencia de letrado, a ser informados de la acusación formulada contra ellos, a un proceso público sin dilaciones indebidas y con todas las garantías a utilizar los medios de prueba pertinentes para su defensa, *a no declarar contra sí mismo, a no confesarse culpables y a la presunción de inocencia*».³⁴⁷

Además, el artículo 17.3 CE señala que

«Toda persona debe ser informada de forma inmediata, y de modo que le sea comprensible, de sus derechos y de las razones de su detención, *no pudiendo ser obligada a declarar*.»

Lo primero que llama la atención es que en los numéricamente escasos, pero altamente concentrados artículos que la Constitución le dedica a los derechos fundamentales y libertades públicas, se haya reiterado en dos artículos, derechos de naturaleza, sin bien no idéntica, al menos de marcadísima similitud, como lo son la no obligación de declarar en el 17.3 CE y el no declarar contra sí mismo del 24.2 CE, lo cual constituye sin ningún género de dudas, la consideración por parte del constituyente de éstas garantías, como uno de los elementos de mayor calado en el debido proceso.

También cabe destacar que, con la excepción dicha sobre lo mencionado en la Constitución de Cádiz, es ésta, la primera vez que el derecho a no autoincriminarse, en sus manifestaciones de no declarar contra sí mismo y a guardar silencio, son positivizadas en el ordenamiento constitucional español, y además se lleva a cabo mediante su inclusión en el Capítulo II, Sección 1.º relativa a los derechos fundamentales y libertades públicas.

Como es sabido, el reconocimiento de un derecho como fundamental, no sólo implica su consideración como punto cardinal del ordenamiento jurídico, sino que además le hace acreedor de un plus de protección y garantía, que entre otras cosas entraña un proceso preferente y sumario, así como la posibilidad del recurso de amparo. Asimismo, se cuenta con un procedimiento especial para el reclamo de la tutela de estos derechos, regulado por la Ley 62/1978 de 26 de diciembre de 1978, sobre protección jurisdiccional de los derechos fundamentales de la persona.³⁴⁸

³⁴⁷ Tal y como señala **ROMERO COLOMA** «Los precedentes históricos de este precepto hay que buscarlos en los artículos 244, 247 y 280 de la Constitución de Cádiz; en el artículo 4 de la Constitución de 1837 y de 1845, así como en el artículo 11 de la Constitución de 1869, el 8 del Proyecto de Constitución Federal de la República Española de 1873; el 16 de la Constitución de 1876 y, por último, el 28 de la Constitución de 1931». **ROMERO COLOMA** (1993), p.13

³⁴⁸ En lo conducente nos interesa resaltar los artículos 53.2 CE: «Cualquier ciudadano podrá recabar la tutela de las libertades y derechos reconocidos en el artículo 14 y la Sección Primera del Capítulo II ante los Tribunales ordinarios por un procedimiento basado en los principios de preferencia y sumariedad y, en su caso, *a través del recurso de amparo ante el Tribunal Constitucional*. Este último recurso será aplicable a la objeción de conciencia reconocida en el artículo 30.»; Artículo 161.1.b) CE: «El Tribunal Constitucional tiene jurisdicción en todo el territorio español y es competente para conocer: [...] b) *Del recurso de amparo por violación de los derechos y libertades referidos en el artículo 53.2*, de esta Constitución, en los casos y en las formas que la ley establezca.; y Artículo 161.2.b) CE: «Están legitimados: [...] b) *Para*

Como es natural en la regulación de los derechos fundamentales, se deberá respetar el principio de reserva de ley con el máximo rigor, y por supuesto, en todo caso deberá observar su contenido esencial. Además, según la Constitución en su artículo 81.1, su desarrollo deberá hacerse por medio de Ley Orgánica, que requerirá para su aprobación, modificación o derogación, la mayoría absoluta del Congreso.³⁴⁹

Por otro lado, el tenor literal del artículo 24.2 CE representa una singularidad en el derecho comparado, ya que no es común que en un texto constitucional se regulen de manera tan expresa y clara, no sólo el derecho a no declarar contra sí mismo, sino en general el resto de derechos y garantías procesales que aglutina este artículo con rango de derechos fundamentales, siendo más habitual la simple referencia a unos grandes principios normativos, cuyo desarrollo se realiza por vía legislativa.

Ciertamente, la coyuntura histórica en que se desarrolla el proceso de redacción de la actual constitución, puede responder a esta peculiaridad. Tal y como señala APARICIO, «La justificación de tal amplitud, complejidad, etc. de las declaraciones de derechos y libertades no es difícil: la salida de una dictadura impide casi por completo no caer en la tentación de recopilar un amplia (amplísima) lista de derechos y libertades ciudadanas que formen como el negativo de lo que fue la época anterior».³⁵⁰

Precisamente por esta claridad en la expresión de derechos, la Constitución española presenta otro hecho distintivo, y es que independientemente de la legislación que se promulgue en desarrollo de los derechos y libertades fundamentales, para adecuarlos a las necesidades propias de las diferentes ramas del Derecho, su invocación ante los tribunales puede hacerse de manera directa, sin tener que recurrir a otras fuentes de rango inferior.³⁵¹

3.4.1. Otras Constituciones

A diferencia de la Constitución española, la mayoría de las constituciones occidentales no consagran expresamente el derecho a no autoincriminarse en sus diferentes manifestaciones, sino que se remiten a grandes principios procesales, dejando su especificación a leyes especiales. No obstante, muchos de estos principios tienen una íntima

interponer el recurso de amparo, toda persona natural o jurídica que invoque un interés legítimo, así como el Defensor del Pueblo y el Ministerio Fiscal.». Las cursivas son nuestras.

³⁴⁹ En lo conducente, los artículos 53.1 CE: «Los derechos y libertades reconocidos en el Capítulo segundo del presente título vinculan a todos los poderes públicos. *Solo por ley, que en todo caso deberá respetar su contenido esencial, podrá regularse el ejercicio de tales derechos y libertades, que se tutelarán de acuerdo con lo previsto en el artículo 161.1.a.)*» y Art. 81 CE: «1. *Son leyes orgánicas las relativas al desarrollo de los derechos fundamentales y de las libertades públicas, las que aprueben los Estatutos de Autonomía y el régimen electoral general y las demás previstas en esta Constitución.* 2. La aprobación, modificación o derogación de las leyes orgánicas exigirá mayoría absoluta del Congreso, en una votación final sobre el conjunto del proyecto.». Las cursivas son nuestras.

³⁵⁰ APARICIO, M.A. (1980), p. 519. Citado por FAYÓS GARDÓ (1993), p. 288

³⁵¹ En este sentido FAYÓS GARDÓ menciona que «Frente a las manifestaciones grandilocuentes que llevaron a cabo las primeras Declaraciones de Derechos y las primeras Constituciones del Estado Liberal, de lo que se trata aquí es algo más: no sólo se hace una proclama de derechos, sino que además se fija un régimen de garantías para hacerlos efectivos, y además son preceptos que no necesariamente exigen un desarrollo posterior, sino que pueden ser directamente invocados ante los tribunales.» FAYÓS GARDÓ (1993), p. 289

relación con el derecho al que hacemos referencia, en especial el derecho de defensa, al cual nos referiremos más en detalle en las páginas que siguen.

Como muestra de lo anterior, podemos citar la Constitución de Portugal, que en su artículo 28.1 dispone que «El Juez deberá conocer las causas de la detención y comunicarlas al detenido, interrogar a éste y darle oportunidad para que se defienda.». En forma similar, la Constitución Italiana, señala en su artículo 24 que «Todos podrán acudir a los tribunales para la defensa de sus derechos y de sus intereses legítimos. La defensa constituye un derecho inviolable en todos los estados y etapas del procedimiento». La Constitución rusa por su parte, se limita a decir en su artículo 158 que «Al acusado en una causa criminal se le garantiza el derecho de asistencia letrada».

Con una formulación más específica, la Ley Fundamental de Bonn, menciona en su artículo 103.1 que «Todos tendrán derecho a ser oídos ante el Tribunal» y en el apartado tercero del siguiente artículo, dispone que el juez deberá comunicar a toda persona detenida «las causas de la detención, interrogarla y darle oportunidad para que pueda formular objeciones». Más parca resulta la Constitución francesa, que en su artículo 66 dispone que «Nadie puede ser arbitrariamente detenido. La autoridad judicial, guardián de la libertad individual, asegura el respecto de este principio en las condiciones previstas por la ley».

Sin embargo, la regla de la no citación expresa del derecho a no autoincriminarse en los textos constitucionales, encuentra algunas excepciones. Una de ellas es la Constitución de los Estados Unidos de América, que además se enmarca dentro del contexto social occidental que culminó con la Revolución Francesa. Y es que en 1791 se realizó la famosa Quinta Enmienda a esa Constitución, que entre otras cosas dispone que «nadie será obligado en ningún caso criminal a ser testigo contra sí mismo», por lo cual resulta ser, además, la primera Norma Fundamental en la cual se reconoce este derecho.³⁵²

También encontramos la Constitución de Japón de 1946, que en el artículo 38 señala que: «1) Ninguna persona será obligada a testificar contra sí misma. 2) La confesión hecha bajo coacción, tortura o amenaza, o después de un arresto o detención prologada no será admitida como evidencia. 3) Ninguna persona será convicta o penada in casos donde la única prueba en su contra sea su propia confesión».

Otra excepción se refiere a la reciente constitución de la República de Sudáfrica (adoptada el 8 de mayo de 1996 y enmendada por la Asamblea Constitucional el 11 de octubre del mismo año). Esta constitución debe entenderse en el contexto de una sociedad convulsa, y que sufrió durante muchos años una política de discriminación racial, que culminó con violentos incidentes y un cambio radical jurídico e institucional. Por la razón aducida por **APARICIO** que vimos en el punto anterior, esta Constitución puede considerarse ejemplar en lo que se refiere a los derechos y garantías de los ciudadanos, tanto por su claridad, como por su amplitud. En concreto, el artículo 35 dice en lo que nos interesa:

«(1) Todo aquél que sea arrestado por la supuesta comisión de un delito tiene derecho a

³⁵² El texto original reza «No person shall be held to answer for a capital, or otherwise infamous crime, unless on a presentment or indictment of a grand jury, except in cases arising in the land or naval forces, or in the militia, when in actual service in time of war or public danger; nor shall any person be subject for the same offense to be twice put in jeopardy of life or limb; *nor shall be compelled in any criminal case to be a witness against himself*, nor be deprived of life, liberty, or property, without due process of law; nor shall private property be taken for public use, without just compensation.». La cursiva es nuestra.

permanecer en silencio;
 ser informado inmediatamente -
 i. de su derecho a permanecer en silencio; y
 ii. de las consecuencias de no permanecer en silencio;
 no ser obligado a hacer ninguna confesión o admisión que pueda ser utilizada como evidencia en su contra; [...]
 (3) Toda persona acusada tiene derecho a un juicio justo, que incluye los derechos a [...]
 h. ser presumido inocente, guardar silencio, y no testificar durante los procedimientos; [...]
 j. no ser obligado a entregar evidencia autoincriminante; [...]
 (5) La evidencia que sea obtenida de manera que viole cualquiera de los derechos de la Carta de Derechos deberá ser excluida si tal evidencia puede provocar un juicio injusto o de cualquier otra forma ir en detrimento de la administración de justicia»³⁵³

Del tenor literal de este artículo pueden resaltarse dos cuestiones. La primera es de orden sistemático, pues engarza, a nuestro ver de manera muy correcta, los aspectos que se encuentran más íntimamente relacionados con el genérico derecho a no autoincriminarse como forma de autodefensa, a saber, el derecho a permanecer en silencio, la advertencia de su existencia y de las consecuencias de renunciarlo, a no ser obligado a confesar ni admitir nada que pueda ser utilizado en su contra, y que cualquier evidencia obtenida en violación de estos derechos, será tenida por inválida.

El otro aspecto es la particularidad que tiene este artículo, al referirse a la distinta condición del sujeto como acusado o arrestado (de forma similar que en la Constitución Española) y, prácticamente, repetir los mismos derechos en ambas. Como veremos en los capítulos que siguen, la Constitución sudafricana y la interpretación que de ella se ha hecho con referencia al derecho a no autoincriminarse por parte del Tribunal Constitucional, coincide en lo esencial con la doctrina del TEDH, y constituye un importante apoyo para la tesis que defendemos en la presente investigación.

3.4.2. La Ley de Enjuiciamiento Criminal

No obstante la clara y precisa forma en que la Constitución española establece el derecho de defensa, a la presunción de inocencia, a no confesarse culpable y a no declarar contra sí mismo, resulta lógico y necesario que existan diferentes textos legislativos que se encarguen de su desarrollo, además de incorporar en sus respectivos articulados dichos derechos y principios a manera de reforzamiento de los mismos. Ahora bien, por su naturaleza, la proyección del derecho a no autoincriminarse, evidentemente se encuentra principalmente en el campo del Derecho penal.

³⁵³ El texto original del artículo 35 dispone: (1) Everyone who is arrested for allegedly committing an offence has the right -
 a. to remain silent;

b. to be informed promptly -

i. of the right to remain silent; and

ii. of the consequences of not remaining silent;

c. not to be compelled to make any confession or admission that could be used in evidence against that person;

(3) Every accused person has a right to a fair trial, which includes the right - [...]

h. to be presumed innocent, to remain silent, and not to testify during the proceedings; [...]

j. not to be compelled to give self-incriminating evidence;

(5) Evidence obtained in a manner that violates any right in the Bill of Rights must be excluded if the admission of that evidence would render the trial unfair or otherwise be detrimental to the administration of justice.

Por otro lado, deseamos desde este momento hacer una aclaración, en el sentido de que el derecho a no autoincriminarse debe entenderse en relación con otros derechos y principios, como por ejemplo el derecho a la defensa y el principio de presunción de inocencia. En el primer caso, porque el derecho a la defensa implica una serie de garantías procesales diferenciadas, de las cuales el derecho a no autoincriminarse representa sólo una de sus manifestaciones (en la modalidad de autodefensa). En el segundo, porque la presunción de inocencia sólo puede romperse mediante la actividad probatoria de quien acusa, sin que pueda en ningún momento obligarse al sujeto sobre quien recae la sospecha o acusación, a ser el medio o la fuente por la cual se obtengan esas pruebas.

En este sentido encontramos la Ley de Enjuiciamiento Criminal (en adelante LeCrim), que data del año 1882, y que en muchos sentidos resulta paradigmática para el momento en que fue redactada. No en balde, a pesar de su antigüedad y de las modificaciones que ha sufrido a lo largo de su historia, se sigue conservando el marco general que en cuanto a norma procesal penal representa. En ella, dentro del Libro I sobre las «Disposiciones Generales», el Título V «Del Derecho de defensa y del beneficio de pobreza en los juicios criminales» encontramos el artículo 118 que dispone:

«Toda persona a quien se impute un acto punible podrá ejercitar el derecho de defensa, actuando en el procedimiento cualquiera que éste sea, desde que se le comunique su existencia, haya sido objeto de detención o de cualquiera otra medida cautelar o se haya acordado su procesamiento, a cuyo efecto se le instruirá de este derecho»³⁵⁴

Más explícito, en cuanto al tema que nos interesa, resulta el artículo 520.2 LeCrim, que con la nueva redacción dada por la Ley Orgánica N° 14/1983, de 12 de diciembre, dispone:

«Toda persona detenida o presa será informada, de modo que le sea comprensible, y de forma inmediata, de los hechos que se le imputan y las razones motivadoras de su privación de libertad, así como de los derechos que le asisten y especialmente de los siguientes: a) Derecho a guardar silencio no declarando si no quiere, a no contestar alguna o algunas de las preguntas que le formulen, o a manifestar que sólo declarará ante el Juez. b) Derecho a no declarar contra sí mismo y a no confesarse culpable»³⁵⁵

Estos derechos procesales no sólo pueden hacerse valer a lo largo de todo el proceso, sino que además deben ser puestos en conocimiento del detenido o preso de forma inmediata y

³⁵⁴ Artículo 118 redactado por Ley 53/1978, 4 diciembre («B.O.E.» 8 diciembre), por la que se modifican determinados artículos de la Ley de Enjuiciamiento Criminal y se deroga el artículo 316 de la misma.

³⁵⁵ Normas procesales similares pueden ser encontradas en la legislación de la mayoría de los países. Por citar sólo dos ejemplos, en Estados Unidos, las Federal Rules of Criminal Procedure señalan en su Norma 11,c,3 que el Tribunal deberá dirigirse al acusado e informarle «que tiene derecho a declararse inocente o a persistir en tal declaración si ya la ha hecho [...] y derecho a no ser compelido a inculparse». En Alemania, La Ley Procesal Penal (StPO) en su artículo 136 trata este tema y dispone que en el primer interrogatorio, el juez debe advertir al reo de la voluntariedad de su declaración: «Al comienzo del primer interrogatorio se comunicará al inculcado el hecho que se le imputa y las disposiciones penales que sean de aplicación. Se le advertirá que es libre según la ley de declarar sobre la inculpación o no, de declarar sobre la causa, y siempre, también ya antes de su interrogatorio de consultar a un defensor por él elegido». Ver también artículo 114 -1.º del Code de Procedure Penale de 1958 francés.

comprensible, por parte del funcionario público o autoridad que proceda, y que en caso de incumplimiento puede acarrearle penas de multa e inhabilitación.³⁵⁶

Como garantía adicional, en el artículo 389 LeCrim, al hablar de las preguntas del interrogatorio advierte que «Tampoco se podrá emplear con el procesado género alguno de coacción o amenaza»,³⁵⁷ a lo que debe agregarse que cualquier prueba obtenida utilizando tal proceder debe ser tenida por no válida. En este sentido, el artículo 11.1 LOPJ señala: «En todo tipo de procedimiento se respetarán las reglas de la buena fe. No surtirán efecto las pruebas obtenidas, directa o indirectamente, violentando los derechos o libertades fundamentales».

Queremos ahora llamar la atención sobre una disposición de la LeCrim, que presenta una marcada similitud con el artículo 111 LGT. Es el artículo 575, que señala:

«Todos están obligados a exhibir los objetos y papeles que se sospeche puedan tener relación con la causa.

Si el que los retenga se negare a su exhibición, será corregido con multa de 125 a 500 pesetas; cuando insistiera en su negativa, si el objeto o papel fueren de importancia y la índole del delito lo aconsejare, será procesado como autor del de desobediencia a la Autoridad, salvo si mereciera la calificación legal de encubridor o receptor.»³⁵⁸

Nótese que al hablar de «Todos...», no hace ninguna excepción, ni siquiera si se trata del propio acusado. Sin embargo, el párrafo segundo parece dar un signo en contra de esta interpretación, puesto que la posibilidad de que el incumpliente pudiera ser calificado incluso de encubridor o receptor, es una cuestión que obviamente no puede dirigirse al acusado. En nuestra opinión, un acusado que es encontrado culpable, no podría recibir además una sanción por encubrimiento de sí mismo, no sólo por una cuestión concursal, sino porque quiebra de manera flagrante el derecho a no autoincriminarse del 24.2, y por ende los artículos 118 y 520.2 de la propia Ley. No se puede encubrir a sí mismo, porque esto último es defenderse.³⁵⁹

³⁵⁶ En este sentido, el artículo 537 del Código Penal, en la Sección 3.ª (De los delitos cometidos por los funcionarios públicos contra otros derechos individuales), dispone: «La autoridad o funcionario público que impida u obstaculice el derecho a la asistencia de abogado al detenido o preso, procure o favorezca la renuncia del mismo a dicha asistencia o no le informe de forma inmediata y de modo que le sea comprensible de sus derechos y de las razones de su detención, será castigado con la pena de multa de cuatro a diez meses e inhabilitación especial para empleo o cargo público de dos a cuatro años.»

³⁵⁷ Cabe destacar, que como un resabio del artículo 291 de la Constitución de Cádiz a que hicimos referencia más atrás, el artículo 387 LeCrim señala que «No se exigirá juramento a los procesados, exhortándoles solamente a decir verdad y advirtiéndoles el Juez de instrucción que deben responder de una manera precisa, clara y conforme a la verdad a las preguntas que les fueren hechas», aunque dicho artículo debe entenderse tácitamente derogado por la Constitución actual, no sólo por ser de rango superior en la escala de las fuentes del Derecho, sino más novedosa. Una amplia crítica al texto de este artículo se encuentra en **RUÍZ-JARABO COLOMER** (1983).

³⁵⁸ Párrafo 2º del artículo 575 redactado por Ley 14 abril 1955 («B.O.E.» 15 abril), por la que se modifica la base económica de algunos artículos de la Ley de Enjuiciamiento Criminal.

³⁵⁹ Con referencia a este artículo de la LeCrim **FAYÓS GARDÓ** ha dicho: «Posiblemente el propósito de la introducción de este artículo fue establecer el deber de todos, incluido el inculpado, de presentar los objetos relacionados con el delito investigado pues si no se hubiera mencionado «Todos, excepto el inculpado...». Sin embargo hoy en día esta interpretación no puede mantenerse, ya que se debe aplicar aquí también el principio constitucional que posibilita la no-autoincriminación, por lo que el inculpado no está obligado a presentar lo que le pueda perjudicar y por lo tanto no cabe aplicarle por tal incumplimiento sanción alguna.» **FAYÓS GARDÓ** (1993), p. 313

Lamentablemente no contamos con jurisprudencia clara y explícita del Tribunal Constitucional o Supremo en este sentido. Sin embargo, un Auto de la Audiencia Provincial de Castellón sobre admisión de pruebas anticipadas, aceptó la práctica de una prueba, por la que se requirió al acusado para la presentación de su Libreta de Ahorros de un periodo determinado, en el cual se previno: «Y en todo caso, adviértasele previamente, de que el cumplimiento de dicho requerimiento debe ser voluntario, habida cuenta de que de dichos documentos puede derivar responsabilidad para el mismo».³⁶⁰

En nuestra opinión es claro que este deber no puede recaer bajo la persona del sospechoso o acusado, y tal y como menciona el citado Auto, dicho requerimiento debe hacerse con la advertencia de la voluntariedad de la conducta que se solicita, ya que como veremos más adelante, una de las características del derecho a no autoincriminarse es su disponibilidad o renunciabilidad, por lo que nada obsta para que si el sospechoso o acusado tiene a bien hacerlo, lo haga. Simplemente recordar lo dicho por **ORTELLS RAMOS**, en el sentido de que «los derechos del imputado a no declarar contra sí mismo y a no confesarse culpable (art. 24.2 CE) impiden sancionar su conducta de no exhibición de documentos, sin perjuicio de quedar sometido a la medida coercitiva directa del registro con el fin de obtener aquéllos».³⁶¹

Una última precisión debe hacerse sobre el término *confesión*, que como hemos visto aparece tanto en la Constitución, como en la LeCrim, y es la pérdida que ha tenido como *regina probatorum*. En la actualidad no basta una confesión del sospechoso o acusado para ser considerado como responsable de un ilícito, sino que es necesario, además, que se siga una investigación de la cual se derive la convicción de que dicha confesión es verdadera y el delito existente. En este sentido el Tribunal Supremo ha dicho que «Desde antes de la vigencia del texto constitucional nuestra Ley Procesal establecía en el art. 406 que la confesión del procesado no dispensara al Juez de Instrucción de practicar todas las diligencias necesarias a fin de adquirir el convencimiento de la verdad de la confesión y de la existencia del delito».³⁶²

4. NATURALEZA DEL DERECHO A NO AUTOINCRIMINARSE

Como se ha visto, el artículo 24.2 CE hace referencia al derecho a no confesarse culpable, a no declarar contra sí mismo y a la presunción de inocencia. Por otra parte, el artículo 17.3 CE hace alusión a derecho de todos a no ser obligados a declarar. También merece la pena subrayar que el artículo 520.2.a de la LeCrim establece el «derecho a guardar silencio no declarando si no se quiere, a no contestar alguna o algunas de las preguntas que le formulen, o a manifestar que sólo declarará ante el juez».

³⁶⁰ Procedimiento Abreviado N° 41/89; rollo 289/82 de fecha 2 de octubre de 1991

³⁶¹ **ORTELLS RAMOS; MONTON REDONDO**, y otros (1991), p. 186

³⁶² Sentencia del Tribunal Supremo (Sala de lo Penal) del 24 de abril de 1992, fundamento jurídico 2.º. El citado artículo 406 de la LeCrim señala: «La confesión del procesado no dispensará al Juez de instrucción de practicar todas las diligencias necesarias a fin de adquirir el convencimiento de la verdad de la confesión y de la existencia del delito. Con este objeto, el Juez instructor interrogará al procesado confeso para que explique todas las circunstancias del delito y cuanto pueda contribuir a comprobar su confesión, si fue autor o cómplice, y si conoce a algunas personas que fueren testigos o tuvieran conocimiento del hecho».

Sin embargo, el título de la presente investigación hace alusión al derecho a no autoincriminarse. Como es sabido, dicha terminología no se encuentra ni en la Constitución, ni en las fuentes normativas de rango inferior, ya sea el Código Penal, la Ley de Enjuiciamiento Criminal o aquellas relativas al derecho sancionador tributario. Es por ello que resulta menester explicar la razón que justifica la elección en esta investigación del término *autoincriminación*, cual es su fundamento jurídico filosófico, que relación mantiene con otros derechos y cual es su ámbito de aplicación, para arribar finalmente al concepto de este derecho y sus principales características. A estas cuestiones dedicamos las siguientes páginas.

4.1. SU FUNDAMENTO JURÍDICO-FILOSÓFICO

Antes que todo, queremos llamar la atención en el sentido de que el derecho a no autoincriminarse, a pesar de su amplia aceptación y difusión en el mundo actual, choca con una serie de reparos, que con uno u otro matiz se presentan aún hoy en día. El más común de todos es, que es un derecho que favorece a los culpables, puesto que si el sujeto de que se trate es realmente inocente, no tiene nada que perder brindando su más amplia colaboración en la investigación, ya que todo ello iría en aras de facilitar la búsqueda de la verdad; verdad que siendo inocente lo beneficiaría. *A sensu contrario*, sólo quien sea culpable, puede estar interesado en no colaborar en el descubrimiento de la verdad.

El famoso jurista y filósofo británico **JEREMY BENTHAM** se pronunció en este sentido al decir: «¿Puede tener alguna otra razón para callarse que no sea el temor de inculparse él mismo gravemente?. Supongamos que es inocente: sería moralmente imposible que se negase a hablar, puesto que, hablando, se beneficiaría y no tendría nada que perder. El silencio es sinónimo de manifestación. La manifestación es una confesión de palabra y el silencio es una confesión de hecho».³⁶³

En contra de tesis como la anterior, hemos visto que la influencia las ideales liberales y de autores como **CESARE BECCARIA** fueron decisivas. Este jurista explica el sustrato psicológico básico del derecho a no autoincriminarse, al señalar que «Una contradicción entre las leyes y sentimientos naturales del hombre nace de los juramentos que se piden al reo sobre que diga sencillamente la verdad cuando tiene el mayor interés en encubrirla; como si el hombre pudiese jurar de contribuir seguramente a su destrucción». Más adelante se preguntaba, «¿Por qué poner al hombre en la terrible precisión de faltar a Dios o concurrir a su propia ruina?».³⁶⁴

Por otra parte, la afirmación de **BENTHAM** «El silencio es sinónimo de manifestación. La manifestación es una confesión de palabra y el silencio es una confesión de hecho», es claramente inaceptable en nuestro tiempo. Del silencio no puede derivarse ninguna consecuencia negativa, excepto en los casos en que existan pruebas convincentes que apunten a la culpabilidad del acusado, con lo cual, de facto, no es el silencio, sino las

³⁶³ Tomado de **ROMERO COLOMA** (1989), p. 115

³⁶⁴ **BECCARIA** (1764), pp. 59 y 60. Esta cita obviamente debe interpretarse de acuerdo con el contexto de la época, en la cual el sistema inquisitivo era el imperante, y donde se exigía al acusado el juramento de decir la verdad, y la confesión era la “prueba reina” obtenida frecuentemente bajo tortura.

pruebas existentes y falta de desvirtuación de las mismas por medio de la declaración del imputado, las que resultan ser determinantes para considerar culpable a un sujeto.³⁶⁵

A lo anterior habría que añadir que la justificación del derecho a no autoincriminarse, o su negación, no debe buscarse con vista en el caso particular, en el cual obviamente se puede estar beneficiando a un sujeto que haya cometido un ilícito, sino en una *protección general de la sociedad*, ante el posible arribo de métodos generalizados que vulneren la libertad del individuo, y que degraden la integridad física o moral de los componentes de la misma. De hecho, lo mismo cabe decir de prácticamente todos los medios procesales de defensa reconocidos dentro de procesos punitivos institucionales.

Como hemos dicho, ciertamente la recepción del derecho a no autoincriminarse beneficiaría en cierto grado a un porcentaje de individuos culpables. Pero si este derecho se rechazara, se corre el grave riesgo de volver a épocas draconianas donde la presunción de buena fe e inocencia devendrían vulneradas, y donde la tendencia lógica sería a una cada vez más exigente actitud de las autoridades, no sólo contra sujetos culpables, sino contra la generalidad de la sociedad. Todos los individuos estarían obligados a probar su inocencia y se verían obligados a confesar, al más puro estilo de la Inquisición, todo lo cual es, abiertamente, contrario a lo que representa un moderno Estado de derecho.³⁶⁶

En última instancia, juzgar el asunto partiendo de unos hipotéticos *efectos* nocivos, para invalidar la vigencia de la *causa* es un proceder jurídicamente ilegítimo. Las garantías procesales son en la práctica de algunos casos (en los cuales se las designa despectivamente como "tecnicismos legales"), la razón de que haya asesinos, violadores y ladrones gozando de impunidad por no haberse podido probar su culpabilidad. Pero eso no es óbice para predicar la inconveniencia de esas garantías procesales, puesto que entonces, el remedio sería mucho peor que la enfermedad.

³⁶⁵ En este sentido, el TEDH ha manifestado: «La cuestión en cada caso particular es cuando la evidencia presentada por la Acusación es suficientemente fuerte para merecer una explicación. La Corte Nacional no puede concluir que el acusado es culpable simplemente porque decida guardar silencio. Es solamente en el caso en que la evidencia contra el acusado "requiere" una explicación que el acusado tiene que poder estar en disposición de dar, que su negativa a hacerlo a dar esa explicación "puede como una cuestión de sentido común permitir realizar una inferencia de que no hay tal explicación y que el acusado es culpable". Inversamente, si el caso presentado por la Acusación tiene tan poco valor probatorio que no es necesario alguna explicación, la negativa a hacerlo no justifica la inferencia de culpabilidad. En suma, son sólo inferencias de sentido común, que el juez considera apropiadas, a la luz de las evidencias contra el acusado [...]» Sentencia del TEDH de 8 de febrero de 1996, caso *MURRAY CONTRA EL REINO UNIDO*, párrafo 51. El texto original dice: «The question in each particular case is whether the evidence adduced by the prosecution is sufficiently strong to require an answer. The national court cannot conclude that the accused is guilty merely because he chooses to remain silent. It is only if the evidence against the accused "calls" for an explanation which the accused ought to be in a position to give that a failure to give any explanation "may as a matter of common sense allow the drawing of an inference that there is no explanation and that the accused is guilty". Conversely if the case presented by the prosecution had so little evidential value that it called for no answer, a failure to provide one could not justify an inference of guilt (ibid.). In sum, it is only common-sense inferences which the judge considers proper which the judge considers proper, in the light of the evidence against the accused [...]».

³⁶⁶ En relación con sistemas punitivos en los que se acepten deberes de un sospechoso o acusado a colaborar con la investigación o a decir la verdad, **VELAYOS MARTÍNEZ** señala: «Actualmente mantener la reiteración de cualquiera de las posturas anteriores, implicaría consecuencias que, a la larga, tal vez rehabilitarían la justificación de actitudes inquisitivas, provenientes de órganos que lleven a cabo la investigación de los delitos (principalmente policía judicial y juez de instrucción), y que tan justificadas estuvieron en los procesos penales del *ansien regime*. Concretando, el no reconocimiento de un derecho del imputado a faltar al principio de probidad podría otorgar legitimidad a cualquier clase —tanto física como psíquica— de tortura, como medio eficaz para la obtención de la verdad, cuanto menos formal, sobre los hechos indagados.» **VELAYOS MARTÍNEZ** (1995), p. 68

No se puede dudar que si el principio de presunción de inocencia desapareciera, al menos todos los que son culpables serían más proclives a ser sancionados, pero con ellos, también un gran número de personas inocentes. Esto nos lleva al viejo aforismo de que *el fin no justifica los medios*. Lo mismo se podría decir del principio *non bis in idem*, cuya razón de ser se encuentra en evitar el peligro de que un sujeto sea sucesiva e indefinidamente procesado por unos mismos hechos, dañando seriamente de esta forma la seguridad jurídica de todos los ciudadanos, aunque con ello se incurra en el riesgo de que en casos particulares, se llegue a generar cierto grado de impunidad, entre sujetos que fueron verdaderamente culpables de un ilícito. Como tantos otros principios de naturaleza penal, este es el precio que hay que pagar por vivir en un Estado de Derecho.³⁶⁷

Por otra parte, existe un sector de la doctrina, que si bien parte del respeto del derecho a no autoincriminarse, menciona que «la conducta legal y noble del inculpado que declare la verdad en su propio perjuicio, le revestirá de una belleza moral, que puede iluminar al tribunal sobre su personalidad y determinar una aplicación favorable al reo sincero del arbitrio concedido al juzgador por el Código Penal en la tarea de precisar la extensión de la pena legalmente establecida».³⁶⁸

Sobre esta opinión queremos hacer dos puntualizaciones. Primera, en el hipotético caso de que el acusado decida colaborar, no se podría saber a ciencia cierta si lo hace por verdadero arrepentimiento o precisamente porque conocía el grado de probabilidad de que fuera condenado, aprovechando de esta manera su cooperación para beneficiarse de un atenuante, lo cual no reviste ninguna “belleza moral”. Segunda, las sociedades deben regirse por criterios lo más objetivo posibles, y ello se hace a través del Derecho y no la moral, puesto que en la sociedad no puede hablarse de una única moral, sino de muchas moralidades, (tantas como individuos existan), y por tanto no es un parámetro objetivo, y de casi imposible verificación.

Aunque admitiéramos que moralmente es mejor quien colabora por arrepentimiento, que quien obstaculiza la averiguación de la verdad, esto no permitiría anudar diferentes consecuencias a quien colabora que a quien no, porque ambas conductas son garantizadas por el ordenamiento jurídico, y nadie puede ser sancionado por el ejercicio de un derecho.³⁶⁹ Tal y como ha dicho el Tribunal Constitucional «la validez de la confesión no

³⁶⁷ En este sentido cabe recordar que en opinión del Tribunal Constitucional: «[...] los principios esenciales reflejados en el artículo 24 de la Constitución en materia de procedimiento han de ser aplicados a la actividad sancionadora de la Administración en la medida necesaria *para preservar los valores esenciales que se encuentran en la base del precepto y la seguridad jurídica que garantiza el artículo 9.º de la Constitución* [...]». La cursiva es nuestra. STC de 8 de junio de 1981, fundamento jurídico 2.º

³⁶⁸ **RUÍZ-JARABO COLOMER** (1983), p. 30

³⁶⁹ Sobre estos dos aspectos, el Tribunal Constitucional ha dicho que: «Ciertamente, contra la posibilidad de valoración probatoria de la confesión prestada ante la evidencia del hallazgo de los objetos inculpativos puede aducirse que la misma difícilmente habría tenido lugar, de un modo espontáneo, de no haber estado precedida de la ocupación de los efectos del delito. Pero la validez de la confesión no puede hacerse depender de los motivos internos del confesante, sino de las condiciones externas y objetivas de su obtención.» STC 86/1995, de 6 de junio, fundamento jurídico.4.º. En este sentido coincidimos con **VELAYOS MARTÍNEZ**: «Las alusiones al deber moral de colaborar en el descubrimiento de la verdad, por parte del sospechoso de haber participado en un delito, no son de recibo en una sociedad plural, como la nuestra, en la que no puede hablarse de la presencia de una sola moralidad; es necesario pasar por el derecho positivo como fuente de regulación de la vida social, en la que tiene lugar la convivencia de una pluralidad de moralidades» **VELAYOS MARTÍNEZ** (1995), p. 68

puede hacerse depender de los motivos internos del confesante, sino de las condiciones externas y objetivas de su obtención»³⁷⁰

En este sentido **MALINVERNI** ha dicho que «Es indudable que estos dos derechos, a la reticencia y a la falsedad, responden a la fundamental exigencia de evitar que el imputado sea obligado a transformarse en una fuente de prueba contra sí mismo. Si el imputado estuviese obligado a declarar la verdad, vería disminuida su libertad y por ello también su derecho a defenderse siempre que él fuese culpable. Los órganos inquirentes serían inducidos a perseguir sobre todo la confesión del imputado. *Y puesto que, antes de ésta, la prueba de su culpabilidad aparecería frecuentemente incierta, también el imputado inocente sería constreñido a confesar, el empleo de medios idóneos para obtener la confesión de los reos sería fatalmente extendido a los imputados inocentes, la vía de la tortura, aunque sea, sin embargo, con medios más refinados que aquellos en uso en el medioevo, sería reabierta, y con ello acrecido el peligro de errores judiciales*».³⁷¹

El Tribunal Supremo de Australia se ha manifestado en términos similares al decir que «Si un testigo es obligado a contestar preguntas que puedan mostrar que ha cometido un delito por el cual pueda ser acusado, sus respuestas pueden situarlo en un apreciable y real peligro de condena, a pesar de que las respuestas por sí mismas no sean utilizadas como evidencia. La objeción tradicional que existe en permitir al Ejecutivo obligar a un sujeto a ser condenado por sus propias palabras aplica aun cuando las palabras del testigo no sean utilizadas como una confesión. Es un punto cardinal de nuestro sistema de justicia, que la Corona debe probar la culpabilidad de la persona acusada, *y la protección que ese privilegio otorga a la libertad de la voluntad del individuo sería debilitada si existiera un poder para obligar al sospechoso a confesar su culpabilidad. Mas aun, la existencia de tal poder tendería a llevarnos a un abuso y a “la concomitante deterioración moral de los métodos de obtención de evidencia y en general de la administración de justicia*».³⁷²

En Canadá, podemos citar la opinión del **JUEZ WILSON** del Tribunal Supremo de ese país, que luego de haber mencionado que el derecho a guardar silencio y a no autoincriminarse, son preceptos fundamentales de las sociedades democráticas que respetan los derechos y libertades individuales, explica el fundamento de éstos diciendo: «Habiendo revisado lo orígenes históricos de los derechos contra la no obligatoriedad de declarar y contra la autoincriminación, así como las justificaciones políticas dadas a favor de su mantenimiento en tiempos modernos, *concluyo que su preservación se produce por la preocupación de*

³⁷⁰ STC 86/1995, de 6 de junio, fundamento jurídico.4.º La cursiva es nuestra.

³⁷¹ **MALINVERNI, A.** *La riforma del processo penale* (Appunti dalle Lazioni), Giappichelli Editore, Turín, 1970, p. 135. Citado por **CARROCA PÉREZ** (1997), p. 481. La cursiva es nuestra. Sobre los términos “reticencia y “falsedad” queremos aclarar que en el contexto en que se cita, la “reticencia” se refiere al derecho a guardar silencio, y la “falsedad”, a la extensión que algunos autores hacen de este derecho, en el sentido de que el imputado al no estar obligado a decir la verdad ni a colaborar, está incluso “autorizado” a mentir como forma de defensa.

³⁷² Sentencia de la Corte Suprema de Australia, caso *PYNE BOARD PTY. LTD CONTRA LA COMISIÓN DE PRÁCTICA DEL COMERCIO*, 1983, párrafo 240 G. La cursiva es nuestra. El original dispone: “In the absence of binding authority the matter must be approached from the standpoint of principle. If a witness is compelled to answer questions which may show that he has committed a crime with which he may be charged, his answers may place him in real and appreciable danger of conviction, notwithstanding that the answers themselves may not be given in evidence. The traditional objection that exists to allowing the executive to compel a man to convict himself out of his own mouth applies even when the words of the witness may not be used as an admission. It is a cardinal principle of our system of justice that the Crown must prove the guilt of an accused person, and the protection which that principle affords to the liberty of the individual will be weakened if power exists to compel a suspected person to confess his guilt. Moreover, the existence of such power tends to lead to abuse and to ‘the concomitant moral deterioration in methods of obtaining evidence and in the general administration of justice’

que la privacidad y autonomía personal de los sujetos debe ser respetada por el Estado. El Estado tiene que tener alguna justificación para interferir con el individuo y no puede basarse en éste para producir la justificación por la propia boca del mismo. *De otra forma, nuestro ordenamiento jurídico estaría en una escurridiza pendiente hacia la creación de un Estado policial.*»³⁷³

En Alemania, el Bundesverfassungsgericht encuentra el fundamento del derecho a no autoincriminarse en la libertad y dignidad del individuo, al decir que «el establecimiento de una obligación legal de proporcionar información puede producir en el obligado el conflicto entre autoinculparse de un hecho punible, cometer eventualmente un nuevo delito por realizar una declaración falsa, o exponerse a la utilización de medidas coercitivas por su silencio. Debido a esas consecuencias, la obligación de proporcionar información ha de tenerse como una intromisión en la libertad de actuación y como una restricción de los derechos de la personalidad, en el sentido del art. 2.1 G.G. El compelimiento a declarar contra uno mismo afecta, además, a la dignidad de la persona contra la que se usan sus propias manifestaciones»³⁷⁴

En Estados Unidos (país donde se ha dado el mayor desarrollo al llamado privilegio contra la autoincriminación —*privilege against selfincrimination*—) tradicionalmente se ha buscado el fundamento último del derecho a no autoincriminarse, en la protección a la privacidad personal, concepto éste, que se identifica con lo que en España es conocido como derecho a la intimidad. Así han dicho: «Es cierto que el Tribunal ha establecido que uno de los varios propósitos servidos por el privilegio constitucional contra el testimonio obligatorio autoincriminante, es aquel de proteger la privacidad personal»³⁷⁵. De hecho, el **JUEZ BRENNAN** afirma que la protección de la intimidad es, en la jurisprudencia del Tribunal Supremo de Estados Unidos, el propósito central del derecho a no autoincriminarse.³⁷⁶ No obstante, la

³⁷³ Opinión del **JUEZ WILSON** en el caso *THOMPSON NEWSPAPERS CONTRA EL ESTADO DE CANADÁ* (párrafo 200 a –c, 1985). La cursiva es nuestra. El original dice: “Having reviewed the historical origins of the rights against compellability and self-incrimination and the policy justifications advanced in favour of their retention in more modern times, I conclude that their preservation is prompted by a concern that the privacy and personal autonomy and dignity of the individual be respected by the state. The state must have some justification for interfering with the individual and cannot rely on the individual to produce the justification out of his own mouth. Were it otherwise, our justice system would be on a slippery slope towards the creation of a police state.”

³⁷⁴ Sentencia del Bundesverfassungsgericht de 13 de enero de 1981. Traducción tomada de **AGUALLO AVILÉS y GARCÍA BERRO** (2000) p. 90. Cabe destacar que el Alemania el derecho a no autoincriminarse no está expresamente reconocido, por lo que el Tribunal Constitucional de ese país lo ha extraído como consecuencia de lo dispuesto por los dos primeros artículos de la Constitución: «Art. 1.1 La dignidad humana es intangible. Respetarla y protegerla es obligación de todo poder público.»; «Art. 2.1 Toda persona tiene el derecho al libre desarrollo de su personalidad siempre que no viole los derechos de otra ni atente contra el orden constitucional o la ley moral.»; «2.2 Toda persona tiene el derecho a la vida y a la integridad física. La libertad de la persona es inviolable. Estos derechos sólo podrán ser restringidos en virtud de una ley».

³⁷⁵ Sentencia *FISCHER v. ESTADOS UNIDOS*, 425 U.S. 391 (1976), fundamento jurídico 2.º El original dice: «It is true that the Court has often stated that one of the several purposes served by the constitutional privilege against compelled testimonial self-incrimination is that of protecting personal privacy.» En este sentido *MURPHY v. WATERFRONT COMM’N*, 378 U.S. 52, 55 (1964); *COUCH v. ESTADOS UNIDOS* (332, 335-336); *TEHAN v. ESTADOS UNIDOS*, 382 U.S. 406, 416 (1966); *DAVIS v. ESTADOS UNIDOS*, 328 U.S. 582, 587 (1946).

³⁷⁶ Sus palabras originales son «in opinions of this Court that the protection of personal privacy is a central purpose of the privilege against compelled self-incrimination». En el voto concurrente del **JUEZ BRENNAN** en la Sentencia *FISCHER v. ESTADOS UNIDOS*, 425 U.S. 391 (1976), primera consideración. Para ello se basa entre otros, en los casos *BOYD v. UNITED STATES*, 116 U.S. 616 (1886); *MURPHY v. WATERFRONT COMM’N*, 378 U.S. 52, 55 (1964); *COUCH v. UNITED STATES*, 409 U.S. 322 (1973); *TEHAN v. ESTADOS UNIDOS*, 382 U.S. 406, 416 (1966); *MIRANDA v. ARIZONA*, 384 U.S. 436, 460 (1966); *GRISWOLD v. CONNECTICUT*, 381 U.S. 479, 484 (1965), y *KATZ v. ESTADOS UNIDOS*, 389 U.S. 347, 350 n. 5 (1967).

jurisprudencia de Estados Unidos, ha dejado dicho esta protección no es absoluta, a lo cual nos referiremos más adelante.³⁷⁷

Por su parte, el TEDH manifiesta que el fundamento del derecho a guardar silencio y a no autoincriminarse «son generalmente reconocidos en estándares internacionales que se apoyan en el corazón mismo de la noción del derecho a un proceso equitativo del Artículo 6» y agrega que su fundamento se encuentra «[...] en la protección del acusado frente a una coerción inadecuada por parte de la autoridad contribuyendo, de esta manera, a evitar errores judiciales y a cumplir con el espíritu del Artículo 6. El derecho a no incriminarse a sí mismo, en particular, presupone que la Acusación en un asunto penal busca probar una hipótesis contra el acusado, pero sin poder acudir a pruebas obtenidas a través de métodos coercitivos o de opresión a despecho de la voluntad del acusado»³⁷⁸

En este sentido es importante mencionar lo dicho por el **JUEZ MARTENS** en el voto disidente de la Sentencia del TEDH, caso *SAUNDERS CONTRA EL REINO UNIDO*, que si bien no ve claro que el derecho a guardar silencio y el a no autoincriminarse, puedan ubicarse necesariamente en la noción del derecho a un proceso equitativo, entiende que «juristas y tribunales frecuentemente aceptan una razón adicional. Sus formulaciones varían, pero todas ellas se resumen en la proposición de que el respeto por la dignidad y autonomía humana, requiere que cada sospechoso sea completamente libre para decidir, cual actitud adoptar con respecto a los cargos penales que se le imputen. En este sentido sería incorrecto, por incompatible con ese respeto, coaccionar a un acusado a cooperar de cualquier manera a su propia condena. Esta razón a menudo parece ser, la principal justificación del más amplio privilegio contra la autoincriminación».³⁷⁹

³⁷⁷ En este sentido han mencionado: «Pero el Tribunal nunca ha sugerido que cualquier tipo de invasión en la intimidad viola el privilegio. Dentro de los límites impuestos por el lenguaje de la Quinta Enmienda, que nosotros necesariamente observamos, el privilegio verdaderamente sirve a los intereses de la privacidad; pero el Tribunal nunca bajo ningún supuesto, la intimidad incluida, ha aplicado la Quinta Enmienda para evitar la, de otra forma, correcta adquisición o uso de evidencia, que a criterio del Tribunal, no involucraba testimonio obligatorio autoincriminante de alguna clase». Sentencia *FISCHER V. ESTADOS UNIDOS*, 425 U.S. 391 (1976), fundamento jurídico 2.º. El original dice: «*But the Court has never suggested that every invasion of privacy violates the privilege. Within the limits imposed by the language of the Fifth Amendment, which we necessarily observe, the privilege truly serves privacy interests; but the Court has never on any ground, personal privacy included, applied the Fifth Amendment to prevent the otherwise proper acquisition or use of evidence which, in the Court's view, did not involve compelled testimonial self-incrimination of some sort.*».

³⁷⁸ Párrafo 68 de la Sentencia del TEDH, *SAUNDERS CONTRA EL REINO UNIDO*, de 17 de diciembre de 1996. El original dice: «The Court recalls that, although not specifically mentioned in Article 6 of the Convention (art. 6), the right to silence and the right not to incriminate oneself are generally recognised international standards which lie at the heart of the notion of a fair procedure under Article 6 (art. 6). Their rationale lies, *inter alia*, in the protection of the accused against improper compulsion by the authorities thereby contributing to the avoidance of miscarriages of justice and to the fulfilment of the aims of Article 6 (art. 6) (see the above-mentioned John Murray judgment, p. 49, para. 45, and the above-mentioned Funke judgment, p. 22, para. 44). The right not to incriminate oneself, in particular, presupposes that the prosecution in a criminal case seek to prove their case against the accused without resort to evidence obtained through methods of coercion or oppression in defiance of the will of the accused. In this sense the right is closely linked to the presumption of innocence contained in Article 6 para. 2 of the Convention (art. 6-2).»

³⁷⁹ Voto de disentimiento del **JUEZ MARTENS**, a la que se adhiere el **JUEZ KÜRIS**, en la sentencia del TEDH de 17 de diciembre de 1996, caso *SAUNDERS CONTRA EL REINO UNIDO*, párrafo 9. El original dice: «In this context I note that legal writers and courts have frequently accepted a further rationale. Its formulations vary, but they all essentially boil down to the proposition that respect for human dignity and autonomy requires that every suspect should be completely free to decide which attitude he will adopt with respect to the criminal charges against him. On this view it would be improper, because incompatible with such respect, to compel an accused to cooperate in whatever way in bringing about his own conviction. This rationale often seems to be the main justification for the broader privilege against self-incrimination.»

En España, el Tribunal Supremo ha manifestado que «El derecho a no declarar y a no confesarse culpable constituye un principio que resalta el valor de la libertad de toda persona sometida a un proceso criminal, prohibiendo cualquier actividad encaminada a quebrantar su integridad y libertad obligándole a declarar en un determinado sentido.»³⁸⁰ Nótese que en esta Sentencia, a pesar de hablar de dos derechos, los reconduce a un solo principio, lo cual evidencia parte de la identidad sustancial que ambos derechos ostentan, y a la que nos referiremos más adelante.

Sin embargo, en el campo del derecho tributario sancionador, una autorizada doctrina niega el fundamento de estos derechos en los valores de la intimidad, libertad o integridad, y explica:

«En nuestra opinión hay que negar *a radice* que el Derecho natural sea el fundamento de los derechos a no declarar contra sí mismo y a no confesarse culpable. Es evidente que en el procedimiento administrativo sancionador [...] la declaración nunca puede llevar consigo un riesgo para la vida o la libertad, sino únicamente un perjuicio patrimonial. Y aunque se llegara a la conclusión de que es asimismo *contra naturam* obligar a un ciudadano a declarar cuando sus manifestaciones pudieran acarrearle una disminución en sus bienes, quedaría por explicar aún por qué en ámbitos como el procedimiento civil o el mercantil en los que resultado de la colaboración es el mismo —un perjuicio patrimonial—, existe un deber de probidad». Los autores luego añaden: «En primer lugar, porque la privacidad, la libertad o la dignidad, son valores que también resultan perjudicados cuando se reclama coactivamente información en procedimientos como el civil o el mercantil, y en tales ámbitos [...] no se discute la existencia de un deber de decir la verdad; y, en segundo lugar, porque en nuestro sistema los bienes jurídicos citados gozan de tutela específica en otros preceptos constitucionales (v.gr., los arts. 1, 10, 15 y 18; y los arts. 2, 3, 5 y 8 del CEDH)»³⁸¹

No obstante, nosotros consideramos que sí es posible vincular el derecho a no autoincriminarse con los derechos a la libertad y dignidad, si partimos de una definición amplia de los mismos.³⁸² Ciertamente las sanciones administrativas no pueden llevar consigo un riesgo para la vida, pero no se puede decir lo mismo con respecto a la libertad, pues ésta no sólo implica una *libertad física* —es decir de movimiento o circulación— cuya limitación se encuentra proscrita por el artículo 25.3, CE para las sanciones impuestas por la Administración civil. El derecho a la libertad entraña también una *libertad psíquica o moral*, de no ser obligados a actuar en contra de nuestra voluntad.

Asimismo, cabe señalar que la libertad es un componente inseparable de la dignidad, pues de poco sirve la una sin la otra. Y el respeto por la dignidad humana establecido por en el artículo 10.1 CE, como fundamento del orden político y la paz social, se complementa con

³⁸⁰ STS de 24-4-1992, fundamento jurídico 2º

³⁸¹ AGUALLO AVILÉS y GARCÍA BERRO (2000) pp. 90-92

³⁸² De hecho, AGUALLO AVILÉS y GARCÍA BERRO, admiten que el derecho a no autoincriminarse, cuando se presenta en el seno de un proceso netamente punitivo, permite la no aportación de información autoincriminante, como garantía de los derechos a la libertad y dignidad: «Lo que intentamos poner de manifiesto en este lugar es que ese derecho a *no aportar* que, efectivamente, en ocasiones existe, no deriva *directamente* del derecho a no autoincriminarse, sino de la necesidad *inmediata* de proteger otros bienes jurídicos igualmente constitucionalizados —la libertad, dignidad, la intimidad— y sólo *indirectamente* la citada garantía procesal. En efecto [...], siempre que el poder público exige la aportación *coactiva* de datos —autoincriminatorios o no— a un ciudadano se afectan inevitablemente sus derechos a la libertad y a la dignidad (esta es la razón de que el Tribunal Federal alemán sitúe el fundamento del derecho a no autoincriminarse en la tutela de tales valores y, en ocasiones, a la intimidad». AGUALLO AVILÉS y GARCÍA BERRO (2000), p. 109

el respeto a la integridad física y moral establecido en el artículo 15 CE, no estando limitado a la proscripción de la tortura y de penas o tratos humanos o degradantes mencionadas en ese mismo artículo. Y a nuestro entender, la libertad psíquica e integridad moral, se verían seriamente dañadas en caso de que fuera posible obligar a una persona a declarar en su contra.

En este sentido, nos parece llamativo que el Tribunal Constitucional de Sudáfrica, en la sentencia *FERREIRA* —que será analizada más adelante—, a pesar de no dar cabida al derecho a no autoincriminarse antes de que la persona esté formalmente *acusada* de un delito, sin embargo, señaló que obligar en un *procedimiento administrativo* a un sujeto a emitir declaraciones que pudieran ser utilizadas posteriormente en un proceso en su contra, significaba una violación de los valores libertad y dignidad, y agregó:

«La dignidad humana no puede ser completamente valorada o respetada a menos que los individuos desarrollen su propia humanidad, su “humanidad” hasta máxima expresión potencial. Cada ser humano tiene un talento singular. Parte de la dignidad de cada ser humano es el hecho y conciencia de esta singularidad. La dignidad humana individual no puede ser completamente respetada o valorada a menos que se permita desarrollar óptimamente al individuo sus talentos únicos. La dignidad humana tiene poco valor sin libertad; ya que sin libertad el desarrollo personal y su satisfacción no son posibles. Sin libertad, la dignidad humana es poco más que una abstracción. Libertad y dignidad están inseparablemente unidas. Negar a la gente su libertad es negarle su dignidad. Aunque la libertad es indispensable para la protección de la dignidad, ésta tiene un valor constitucional intrínseco por sí misma. Es algo así como los cimientos de muchos otros derechos que son específicamente establecidos. Visto desde esta perspectiva, el punto de arranque tiene que ser que el derecho a la libertad del individuo tiene que ser definido tan ampliamente como sea posible, en consonancia con la misma amplitud de la libertad de otros».³⁸³

Por otro lado, el hecho de que en el ámbito administrativo, las sanciones sólo puedan acarrear un perjuicio patrimonial, no excluye que sea *contra naturam* exigir a alguien, que actué de una manera que le pueda acarrearle un resultado dañoso, no importa si es de naturaleza económica o de otra índole.³⁸⁴

Independientemente de que existan razones que aconsejen el seguimiento del principio de probidad (lo cual no es más que una mera aspiración), en las relaciones procesales en ámbito civil o mercantil (como por ejemplo la necesidad de dar seguridad y celeridad al tráfico comercial), debe reconocerse que el perjuicio patrimonial en estos casos difiere sustancialmente desde un punto ontológico, con aquél ocurrido en el ámbito sancionador administrativo o penal. En el primero de los casos, estos perjuicios económicos tienen un

³⁸³ Sentencia del Tribunal Constitucional de Sudáfrica de 6 de diciembre de 1995, caso *FERREIRA*, párrafo 49. El original dice: «Human dignity cannot be fully valued or respected unless individuals are able to develop their humanity, their "humanness" to the full extent of its potential. Each human being is uniquely talented. Part of the dignity of every human being is the fact and awareness of this uniqueness. An individual's human dignity cannot be fully respected or valued unless the individual is permitted to develop his or her unique talents optimally. Human dignity has little value without freedom; for without freedom personal development and fulfilment are not possible. Without freedom, human dignity is little more than an abstraction. Freedom and dignity are inseparably linked. To deny people their freedom is to deny them their dignity. Although freedom is indispensable for the protection of dignity, it has an intrinsic constitutional value of its own. It is likewise the foundation of many of the other rights that are specifically entrenched. Viewed from this perspective, the starting point must be that an individual's right to freedom must be defined as widely as possible, consonant with a similar breadth of freedom for others».

³⁸⁴ Además, debe admitirse que las sanciones no pecuniarias del régimen sancionador tributario, no pueden explicarse desde una óptica económica.

carácter prevalentemente indemnizatorio, mientras que en el segundo tiene un carácter preventivo y punitivo.

Tal y como señala **VELAYOS MARTÍNEZ**, en la actualidad «la mayoría de la doctrina es unánime al afirmar que no le puede ser exigida al imputado [...] la obligación de ser fiel al principio de probidad»³⁸⁵, o como lo expresa **GÓMEZ DEL CASTILLO** «constreñir al imputado mediante un deber u obligación, jurídica o moral, a que actúe con buena fe y veracidad, cuando su actuación puede ser determinante derecho de la resolución procesal».³⁸⁶ Y aunque estos dos autores se refieren al acusado en el marco de la LeCrim, hemos visto, que para efectos de la aplicación del derecho a no autoincriminarse, y de acuerdo con la jurisprudencia del TEDH, el sujeto investigado en una inspección tributaria tiene el carácter de acusado en materia penal.

Por otro lado, aunque los derechos a la libertad y la dignidad sean bienes jurídicos que ya gozan de tutela en preceptos constitucionales, esto no los convierte en inutilizables para cimentar la existencia de otros derechos, en nuestro caso, una garantía procesal como el derecho a no autoincriminarse.³⁸⁷ De hecho, siguiendo ese razonamiento, tampoco podríamos explicar el derecho a no autoincriminarse por medio del derecho a la presunción de inocencia, puesto que este derecho también goza de una tutela específica en un precepto constitucional.

Por todo lo dicho hasta ahora, podemos concluir, que el fundamento jurídico-filosófico del derecho a no autoincriminarse, se encuentra en un tríptico axiológico compuesto por el respeto de la libertad, dignidad e integridad —que incluye la integridad física y psíquica— de la persona, que debe tener la posibilidad en caso de encontrarse como sospechosa o acusada de un ilícito, de adoptar la posición que considere más conveniente para sus intereses, no pudiendo ser obligada o coaccionada a contribuir con su propia condena. El logro de este objetivo está, además, directamente relacionado con la construcción de un Estado Social y de Derecho, alejado de planteamientos inquisitivos o policiales, que fueren a los sujetos a que se conviertan en la fuente de las evidencias que se utilicen en su contra.

En este sentido, el Tribunal Constitucional ha manifestado que en la actualidad, el imputado debe ser considerado como “sujeto” antes que “objeto” del proceso penal, y que «en cuanto tal, ha de reconocérsele la necesaria libertad en las declaraciones que ofrezca y emita, tanto en lo relativo a su decisión de proporcionar la misma declaración, como en lo referido al contenido de sus manifestaciones», y agrega «sin que en ningún caso pueda ser forzado o inducido, bajo constricción o compulsión alguna, a declarar contra sí mismo o a confesarse culpable».³⁸⁸

³⁸⁵ **VELAYOS MARTÍNEZ** (1995), p. 62

³⁸⁶ **GÓMEZ DEL CASTILLO** (1979), p. 36

³⁸⁷ Como ejemplo de esto, se puede mencionar la prohibición de la tortura, la cual está expresamente reconocida en la Constitución (art. 15 CE). En este caso, creemos, no existe ningún impedimento en admitir que la tortura encuentra su fundamento último en el también constitucionalizado derecho a la integridad física y moral (art. 15 CE), así como por el respeto de la dignidad de la persona (art. 10 CE), hasta el punto de que aun en ausencia de un precepto constitucional que prohibiera la tortura, no existiría mayor problema para interpretar sistemáticamente la Constitución y llegar a la misma conclusión.

³⁸⁸ STC 197/1995 de 21 de diciembre, fundamento jurídico 6.º Sobre la necesidad de la libre voluntad en la declaración pueden consultarse: STC 127/1992, de 28 de setiembre, fundamento jurídico 2º y ATC 812/1985, de 20 de noviembre,

Desgraciadamente esta es en nuestra opinión, la situación del derecho sancionador tributario español, el cual se basa mayoritariamente para la imposición de sanciones, y con frecuencia de manera exclusiva, en la información aportada por el contribuyente de manera coactiva, sin recurrir a las otras fuentes de información o actuaciones, que en virtud de la ley, puede legítimamente utilizar y ejercer. Es decir, impera un mecanismo pasivo, antes que activo, en la actividad investigadora y comprobadora, que en nada favorece el respeto por los derechos y garantías del ciudadano-contribuyente, que deben imperar en dicha actividad.

4.2. LAS DIVERSAS MANIFESTACIONES DEL DERECHO A NO AUTOINCRIMINARSE

El derecho a guardar silencio, también conocido como derecho a la reticencia, a permanecer callado, e incluso hay quien habla del derecho del imputado a mentir³⁸⁹, nos remite a la idea de que sobre quién recaiga una imputación, podrá, si así lo estima conveniente, mantenerse en silencio, es decir, sin tener que declarar sobre los hechos que son investigados.

De hecho, podrá atravesar todo el proceso tendiente a la averiguación de unos hechos que contraríen el ordenamiento jurídico, sobre los que ha resultado sospechoso o acusado, sin necesidad de haber pronunciado ninguna palabra o manifestación análoga. En este sentido, el derecho a guardar silencio es un derecho que se ejerce de manera continuada a lo largo de todo el procedimiento de instrucción. Entre el grupo de inmunidades a que el "derecho a guardar silencio" da cobijo, se han identificado las siguientes:

«(1) Una inmunidad general, poseída por todas las personas, a ser coaccionadas mediante sanciones a contestar preguntas hechas por otras personas o entidades (2) Una inmunidad general, poseída por todas las personas, a ser coaccionadas mediante sanciones a contestar preguntas cuyas respuestas puedan incriminarlas. (3) Una inmunidad específica, poseída por todas las personas bajo sospecha de responsabilidad criminal, cuando sean interrogadas por oficiales de policía u otras personas en similar posesión de autoridad, de ser coaccionadas mediante sanciones a contestar preguntas de cualquier índole. (4) Una inmunidad específica, poseída por los acusados en el curso de un juicio, de ser obligadas a rendir evidencia, y de ser coaccionadas a contestar las preguntas que se les hagan en el banquillo. (5) Una inmunidad específica, poseída por personas acusadas en materia penal, sobre preguntas referentes a la infracción, a ellas dirigidas por oficiales de policía o personas en similar posición de autoridad. (6) Una inmunidad específica, poseída por los acusados en el curso del juicio, contra inferencias negativas derivadas de su negativa a (A) responder preguntas en el juicio, o (B) brindar evidencias en el juicio»³⁹⁰

fundamento jurídico. 1.º. Sobre la inexistencia de la voluntad en caso de que medie engaño: ATC 812/1985, de 20 de noviembre, fundamento jurídico1º. Sobre la inexistencia de voluntad de la declaración cuando se haga bajo tortura o bajo constricción o compulsión: STC 197/1995, de 21 de diciembre, fundamento jurídico6º; STC 80/1991, de 15 de abril, fundamento jurídico3º; STC 170/1990, de 5 de noviembre, fundamento jurídico5º; ATC 970/1987, de 29 de julio, fundamento jurídico3º.

³⁸⁹ En este sentido **RUIZ-JARABO COLOMER** (1983), pp. 27-30

³⁹⁰ Sentencia *R. CONTRA EL DIRECTOR DE LA SERIOUS FRAUD OFFICE*, [Reino Unido, 1992] en *Weekly Law Reports* N.º 66. Citado como doctrina en la Sentencia del TEDH de 8 de febrero de 1996, caso *MURRAY CONTRA EL REINO UNIDO*, párrafo 32. El original dice: «(1) A general immunity, possessed by all persons and bodies, from being compelled on pain of punishment to answer questions posed by other persons or bodies. (2) A general immunity, possessed by all persons and bodies, from

De forma similar, el derecho a no confesarse culpable se refiere a quien resulte sujeto de una imputación, o por la mera posibilidad de ésta, no está obligado a declararse como autor, responsable o culpable de los hechos a que se refieran la imputación, o la posible incoación de la misma. Por lo anterior, se podría decir que el derecho a no confesarse culpable es más puntual que el derecho a guardar silencio.

Por último, el derecho a no declarar contra sí mismo se refiere a que ningún sujeto se encuentra obligado a realizar actividades de las cuales puedan extraerse consecuencias negativas para él mismo, es decir, a no contribuir con su propia incriminación. En otras palabras, es la otra cara de la moneda de la consecuencia procesal del principio de presunción de inocencia, pues este principio obliga a que sea la parte acusadora la que pruebe su causa, y por tanto, el sospechoso o acusado estará exento de dicha actividad.

Como puede observarse tras esta breve descripción de su contenido, estos derechos presentan ideas o conceptos reiterativos e íntimamente relacionados, que en nuestra opinión hacen que su conexión sea tan fuerte, que sería difícil aceptar uno de ellos, sin aceptar necesariamente los otros dos. Lo anterior nos hace pensar que todos ellos no son más, que diferentes formas o ángulos desde los que se puede mirar un mismo derecho, cual es, *el derecho a no autoincriminarse*, o en palabras del Tribunal Constitucional, las *garantías frente a la autoincriminación*.³⁹¹ Es pues una relación de género a especie. De hecho es frecuente en la doctrina, ver como los autores los mezclan o “funden”, explicando uno de los derechos con obligada referencia a los otros.³⁹²

being compelled on pain of punishment to answer questions the answers to which may incriminate them. (3) A specific immunity, possessed by all persons under suspicion of criminal responsibility whilst being interviewed by police officers or others in similar positions of authority, from being compelled on pain of punishment to answer questions of any kind. (4) A specific immunity, possessed by accused persons undergoing trial, from being compelled to give evidence, and from being compelled to answer questions put to them in the dock. (5) A specific immunity, possessed by persons who have been charged with a criminal offence, from having questions material to the offence addressed to them by police officers or persons in a similar position of authority. (6) A specific immunity, possessed by accused persons undergoing trial, from having adverse comment made on any failure (a) to answer questions before the trial, or (b) to give evidence at the trial».

³⁹¹ STC 161/1997, fundamento jurídico 6.º

³⁹² En este sentido **FAYÓS GARDÓ** menciona que: «El derecho a no declarar contra sí mismo y el de no confesarse culpable «Son dos derechos distintos pero íntimamente relacionados, por ello los estudiaremos conjuntamente, y nos referiremos a los mismos como derechos a no auto-incriminarse, que es un concepto que engloba a los dos» **FAYÓS GARDÓ** (1993), p. 278 y luego agrega «Los derechos a no auto-incriminarse los podemos definir como los derechos que dan la posibilidad a cualquier persona que es objeto de inculpación en un proceso penal a defenderse, no actuando contra sí mismo si no lo desea y por lo tanto permaneciendo callada y no admitiendo ni los hechos ni el delito derivado de los mismos que se le imputa.» **FAYÓS GARDÓ** (1993), p. 291. También **VELAYOS MARTÍNEZ** ha dicho: «Parece más adecuado afirmar que el derecho al silencio goza de una justificación, sin duda, constitucional adquirida de un modo escalonado y en relación con dos derechos expresamente recogidos por nuestro Texto Normativo por excelencia. Conviene, pues, atribuir, con carácter inmediato, la justificación del derecho al silencio con base en la existencia de una protección de la facultad de no declarar contra sí mismo ni confesarse culpable; sin olvidar, por supuesto, una relación, entre este último y el derecho a la defensa, de medio a fin, la cual pone de relieve una conexión de instrumentalidad del primero hacia el segundo. En definitiva, el origen del derecho al silencio habría que situarlo en el derecho constitucional a no declarar contra sí mismo y a no confesarse culpable como una vía o táctica más por la que llevar a buen puerto el derecho a la defensa en su ejercicio exclusivo y personal por el imputado.». **VELAYOS MARTÍNEZ** (1995), pp. 72 y 73. Por último, citamos la opinión de **GARBERÍ LLOBREGAT** que señala: «Tanto el derecho a no declarar contra uno mismo —que no es otra cosa que el derecho al silencio contemplado en nuestra LeCrim de forma algo opaca— cuanto el derecho a no confesar la culpabilidad —cuya consagración hace incidir en una reiteración al artículo 24.2 CE puesto que el meritado derecho al silencio es comprensivo del mismo— son instrumentales del general derecho de defensa prestando cobertura a su manifestación pasiva, es decir, la que se ejerce precisamente con la

Merece la pena recordar lo dicho por el Tribunal Supremo en el sentido de que: «El derecho a no declarar y a no confesarse culpable constituye *un principio* que resalta el valor de la libertad» y que se «*Se trata de un derecho fundamental* que puede ser renunciado en cualquier momento y que cede en los casos en que el procesado o acusado decide libre y voluntariamente declarar colaborando con las autoridades judiciales en la averiguación e investigación de cualquier hecho delictivo». ³⁹³ Nótese que al decir «un principio» y «un derecho fundamental» refiriéndose a los derechos a no declarar y a no confesarse culpable, hace una identificación de ambos en lo que se refiere a su aspecto fundamental, es decir, la prohibición “de cualquier actividad encaminada a quebrantar su integridad y libertad”.

Tal y como ha manifestado el **JUEZ MARTENS** en el voto disidente de la Sentencia del TEDH, caso *SAUNDERS CONTRA EL REINO UNIDO*: «Desde un punto de vista conceptual sería, sin embargo, obvio que el privilegio contra la autoincriminación (=en palabras simples, el derecho a no ser obligado a entregar evidencia contra uno mismo) es el derecho más amplio, que implica el derecho a guardar silencio (=en palabras simples, el derecho a no contestar preguntas). ³⁹⁴

En efecto, el derecho a no autoincriminarse implica la libertad de no confesarse culpable, a guardar silencio y a no declarar contra sí mismo, ya que su vinculación es tan estrecha, que la inexistencia de cualquiera de ellos, haría imposible el ejercicio de los demás. Esto evidencia que son derechos que responden a una misma lógica, es decir, a la de no obligar a ninguna persona a contribuir con su propia autoinculpación o incriminación. ³⁹⁵

4.3. SU RELACIÓN CON EL DERECHO A LA DEFENSA

Empezaremos por decir que todos los derechos mencionados anteriormente son manifestaciones del genérico derecho de defensa, que es precisamente el que encabeza el texto del artículo 24.2 CE. El derecho de defensa se refiere a las garantías que deben respetarse en procesos tendientes a la averiguación y posterior sanción de actos que contravengan el ordenamiento jurídico. En este sentido, el Tribunal Constitucional ha dicho con respecto al derecho a no declarar contra sí mismo y a no confesarse culpables que:

inactividad del sujeto sobre el que recae una imputación.» **GARBERÍ LLOBREGAT** (1989), p. 197

³⁹³ STS de 24-4-1992, fundamento jurídico 2.º

³⁹⁴ Voto de disenso del **JUEZ MARTENS**, a la que se adhiere el **JUEZ KÜRIS**, en la sentencia del TEDH de 17 de diciembre de 1996, caso *SAUNDERS CONTRA EL REINO UNIDO*, párrafo 4º. El texto original dice: «From a conceptual point of view it would, however, seem obvious that the privilege against self-incrimination (= roughly speaking, the right not to be obliged to produce evidence against oneself) is the broader right, which encompasses the right to silence (= roughly speaking, the right not to answer questions).»

³⁹⁵ En este sentido, **AGUALLO AVILÉS** y **GARCÍA BERRO** ha dicho: «[...] se deduce claramente que presunción de inocencia y derechos a no declarar contra sí mismos y a no confesarse culpables están íntimamente conectados, de manera que constituyen lo que podríamos llamar —en expresión de la **STC 161/1997**— “*garantías frente a la autoincriminación*”. Y es precisamente esta conexión la que aconseja, en un análisis acabado el deber de colaborar con la Administración tributaria desde la perspectiva de las garantías procesales en el ámbito punitivo, confrontar el deber de contribuir no sólo —como se viene haciendo— con los derechos a no declarar contra sí mismo y a no confesarse culpable, sino con todas esas “*garantías frente a la autoincriminación*” o, mejor aún, con lo que constituye la síntesis de todas ellas: lo que el Tribunal Europeo de Derechos Humanos denomina “*the right not to incriminate oneself*” o “*droit à ne pas contribuer à sa propre incrimination*” en la versión francesa» **AGUALLO AVILÉS** y **GARCÍA BERRO** (2000), p. 93

«Tanto uno como otro son garantías o derechos instrumentales del genérico derecho de defensa, al que prestan cobertura en su manifestación pasiva, esto es, la que se ejerce precisamente con la inactividad del sujeto sobre el que recae o puede recaer una imputación, quien, en consecuencia, puede optar por defenderse en el proceso en la forma que estime más conveniente para sus intereses, sin que en ningún caso pueda ser forzado o inducido, bajo constricción o compulsión alguna, a declarar contra sí mismo o a confesarse culpable»³⁹⁶

Efectivamente, el genérico derecho de defensa puede ser ejercido en dos direcciones. De una lado, por medio de un especialista en derecho —defensa letrada— quien se encarga de una defensa técnica y atiende a velar por sus intereses, y de otra, a través del ejercicio personal de su defensa, es decir, la llamada autodefensa.³⁹⁷ En este sentido, el «sujeto activo de la autodefensa, goza, pues, de un abanico de opciones de conducta traducibles en las facultades —que no obligaciones— alternativas de negar la imputación, argumentar la coartada (sea verdadera o falsa), admitir los hechos que se le atribuyen, esto es, confesar, y, por último, permanecer en silencio»³⁹⁸

Por tanto, podemos decir que los derechos a no confesarse culpable y a no declarar contra sí mismo son derechos instrumentales del genérico derecho de defensa, y que remiten a las exigencias propias del debido proceso, en la modalidad específica de la autodefensa, por parte de quienes tengan la condición de sospechosos o acusados, en un procedimiento tendiente a la sanción por comisión de un ilícito jurídico.³⁹⁹

Incluso hay autores que mencionan que el fundamento del derecho a no declarar contra sí mismo, encuentra causa precisamente en el derecho de defensa del inculpado⁴⁰⁰, puesto que si se considera que «el imputado tiene, jurídicamente, legalmente (no estamos en el campo de la moral o de la ética), el deber, la obligación de actuar, de actuar con probidad, y, consecuentemente, el deber o la obligación de “decir la verdad”, se le está exigiendo que renuncie, realmente a la defensa de su libertad o de su vida, en razón del alcance de la verdad; o al menos que se defienda “comedidamente”». ⁴⁰¹

³⁹⁶ STC 197/1995, fundamento jurídico 6°. En este sentido también se pueden consultar las SSTC 36/1983, fundamento jurídico 2°; 127/1992, fundamento jurídico 2° y 161/1997, fundamento jurídico 5°.

³⁹⁷ **CARROCA PÉREZ** menciona: «Una de las expresiones más claras e importantes, en primer lugar de la defensa misma en el proceso penal, pero cuyo ejercicio se manifiesta esencialmente a través de la *autodefensa* de la propia parte, es el derecho del imputado a “no declarar contra sí mismo” o “derecho al silencio”». **CARROCA PÉREZ** (1997), pp. 477 y 478. También **FAYÓS GARDO** menciona: «Las legislaciones modernas reconocen a las personas, frente al *ius puniendi* del Estado, una serie de facultades, englobadas bajo el título genérico de *derechos de defensa*. Dentro de este enunciado se recogen manifestaciones tales como el derecho a utilizar pruebas, a los recursos, a ser asistido por un abogado, la prohibición de la indefensión, a ser informado de la acusación, etc., y dos derechos, que podemos denominar de «autodefensa»: —el derecho a no declarar contra sí mismo, o lo que es lo mismo el derecho a no estar obligado a hacer declaraciones auto-perjudiciales y el derecho a no confesarse culpable o «a contrario sensu», derecho a confesarse inocente.». **FAYÓS GARDO** (1993), pp. 277 y 278.

³⁹⁸ **VELAYOS MARTÍNEZ** (1995), p. 61

³⁹⁹ En este sentido **PICÓ I JUNOY** manifiesta: «Estamos en presencia de dos derechos íntimamente conectados entre sí, y ambos son garantías o derechos instrumentales del genérico derecho de defensa, al que prestan cobertura en su manifestación pasiva, esto es, la que se ejerce precisamente con la inactividad del sujeto sobre el que recae o puede recaer una imputación.» **PICÓ I JUNOY** (1997), p. 152

⁴⁰⁰ Al respecto **CARROCA PÉREZ** (1997), p. 481

⁴⁰¹ **GÓMEZ DEL CASTILLO** (1979), p. 41

Con respecto al derecho a guardar silencio, se ha hablado en términos similares al mencionar que «Indudablemente el derecho al silencio debe enmarcarse dentro de un ámbito normativo específico, en el que cobra una significación un tanto individual y exclusiva en relación a sí mismo, como compartida en aras de la consecución de las máximas posibilidades del «supra-derecho» a la defensa, al cuál, en último extremo, sirve».⁴⁰²

Estos derechos instrumentales del derecho de defensa, en su manifestación pasiva de autodefensa, reciben por parte de la Constitución un soporte insoslayable, y por tanto, «[...] los derechos a no declarar contra sí mismo y a no confesarse culpable contemplan, como su enunciado indica, los que en el proceso penal al imputado o a quien pueda adquirir tal condición corresponde, y acerca de los cuales los órganos judiciales deben ilustrar desde el primer acto procesal en el que pueda dirigirse contra una determinada persona el procedimiento, de no prestar declaración en contra de sí mismo y de no confesar la culpabilidad.»⁴⁰³

Así las cosas, podemos concluir que las diferentes formas en que se manifiesta el derecho a no autoincriminarse, es decir, el derecho a guardar silencio, a no confesarse culpable y a no declarar contra sí mismo, se relacionan con el derecho a la defensa, en su manifestación pasiva de autodefensa, y constituyen garantías concretas de la garantía más genérica contenida en el derecho que comentamos.

4.4. SU RELACIÓN CON EL PRINCIPIO DE PRESUNCIÓN DE INOCENCIA

Como es sabido, el principio de presunción de inocencia tiene dos vertientes fundamentales. La primera, en el sentido de que toda persona debe tenerse por inocente hasta que su culpabilidad haya quedado debidamente demostrada, lo cual es conocido como el principio *in dubio pro reo*. La segunda, que para destruir esa presunción de inocencia, la prueba de la culpabilidad debe ser aportada por aquél que acusa.⁴⁰⁴

⁴⁰² VELAYOS MARTÍNEZ (1995), p. 69

⁴⁰³ STC 197/1995, fundamento jurídico 6.º

⁴⁰⁴ En este sentido también se pueden consultar: STC 123/1997, de 1 de julio, f.j. 6.º; STC 148/1996, de 25 de septiembre, f.j. único; STC 34/1996, de 11 de marzo, f.j. 3.º; STC 166/1995, de 20 de noviembre, f.j. 3.º; STC 157/1995, de 6 de noviembre, f.j. 2.º; STC 133/1995, de 25 de septiembre, f.j. 2.º; STC120/1994, de 25 de abril, f.j. 2.º; STC 138/1992, de 13 de octubre, f.j. 1.º; STC 105/1988, de 8 de junio, f.j. 3.º; STC 126/1986, de 22 de octubre, f.j. 2.º; STC 109/1986, de 24 de septiembre, F.J. 1.º; STC 173/1985, de 16 de diciembre, F.J. 1.º; entre otras. **PICÓ I JUNOY** resume las características de este derecho diciendo «El derecho a la presunción de inocencia, además de su obvia proyección objetiva como límite de la potestad legislativa y como criterio condicionador de las interpretaciones de las normas vigentes, opera su eficacia en un doble plano: —Por una parte, incide en las situaciones extraprocerales y constituye el derecho a recibir la consideración y el trato de no autor o partícipe en hechos de carácter delictivo, y determina por ende el derecho a que no se apliquen las consecuencias o los efectos jurídicos anudados a hechos de tal naturaleza; y, — Por otro lado, despliega su virtualidad, fundamentalmente, en el campo procesal, con influjo decisivo en el régimen jurídico de la prueba. Desde este punto de vista, el derecho a la presunción de inocencia significa que toda condena debe ir precedida siempre de una actividad probatoria, impidiendo la condena sin pruebas. Además significa que las pruebas tenidas en cuenta para fundar la decisión de condena han de merecer tal concepto jurídico y ser constitucionalmente legítimas. Significa, asimismo, que la carga de la actividad probatoria pesa sobre los acusadores y que no existe nunca carga del acusado sobre la prueba de su inocencia.» **PICÓ I JUNOY** (1997), p. 155

El principio de presunción de inocencia, es por decirlo de alguna manera, la otra cara de la moneda del derecho a no autoincriminarse; una cobertura en los dos frentes. Si la acusación debe ser probada para poder derivar en una sanción del infractor, y el sospechoso o acusado de la infracción no se ve obligado a colaborar en dicha tarea, tendrá que ser aquél que acusa quien despliegue la actividad probatoria.⁴⁰⁵

Así lo ha dejado claramente establecido el Tribunal Constitucional al decir: «[...] los derechos alegados en la presente cuestión —derecho a no declarar contra sí mismo y a no confesarse culpable— entroncan también con una de las manifestaciones del derecho a la presunción de inocencia: la que sitúa en la acusación, la carga de la prueba; esta carga no se puede trocar fácticamente haciendo recaer en el imputado la obligación de aportar elementos de prueba que supongan una *autoincriminación*».⁴⁰⁶ De hecho, en nuestra opinión, allá donde se le de cabida al principio de presunción de inocencia, en muchos sentidos, se le estará dando al derecho a no autoincriminarse igualmente.⁴⁰⁷

Hemos dicho hasta el momento que el derecho a no autoincriminarse abarca —por ser más amplio—, el derecho a guardar silencio, a no declarar contra sí mismo y a no confesarse culpable, y que representa el centro gravitatorio de dichos derechos. Esta idea se ve reforzada por la existencia del derecho fundamental a la presunción de inocencia. Tal y como ha manifestado el TEDH: «El derecho a no incriminarse a sí mismo, en particular, presupone que la Acusación en un asunto penal busque probar una hipótesis contra el acusado, pero sin poder acudir a pruebas obtenidas a través de métodos coercitivos o de opresión a despecho de la voluntad del acusado. En este sentido, el derecho está muy unido al de presunción de inocencia del Artículo 6 § 2 del Convenio».⁴⁰⁸

La íntima conexión entre el principio de presunción de inocencia y el derecho a no autoincriminarse se puso ya de manifiesto en la Sentencia *FUNKE* analizada anteriormente. En ella el TEDH implícitamente vinculó el principio de presunción de inocencia con el derecho a no autoincriminarse, ya que luego de haber constatado la violación del artículo 6 del Convenio, agrega: «La anterior conclusión hace innecesario que el Tribunal se pronuncie sobre si la condena recaída sobre el señor *FUNKE*, también violó el principio de presunción de

⁴⁰⁵ Como dice **VELAYOS MARTÍNEZ** «El derecho a la presunción de inocencia, regla de distribución de la carga de la prueba —por excelencia— en el proceso penal, lleva aparejada la consecuencia ineludible de que sea la acusación, y nunca el acusado o su defensa, quien demuestre los hechos constitutivos de su pretensión». **VELAYOS MARTÍNEZ** (1995), p. 90.

⁴⁰⁶ STC 161/1997 de 2 de octubre, fundamento jurídico 5.º. La cursiva es nuestra.

⁴⁰⁷ La conexión entre el principio de presunción de inocencia y el derecho a no declarar contra sí mismo ha sido también puesta en evidencia por el propio Tribunal Constitucional, al decir: «El ejercicio del ius puniendi del Estado en sus diversas manifestaciones está sometido al juego de la prueba de cargo o incriminatoria de la conducta reprochada y a un procedimiento en el que la persona a la que se le imputa o pueda imputar aquélla pueda ejercer su derecho de defensa, de modo que, también en el procedimiento administrativo sancionador, la carga de la prueba de los hechos constitutivos en la infracción vincula a la Administración, que concentra las funciones de acusador y decisor, sin que el sujeto pasivo de la actuación sancionadora esté obligado a declarar contra sí mismo.» STC 197/1995, fundamento jurídico 7.º

⁴⁰⁸ Párrafo 68 de la Sentencia del TEDH, *SAUNDERS CONTRA EL REINO UNIDO*, de 17 de diciembre de 1996. El original dice: «The right not to incriminate oneself, in particular, presupposes that the prosecution in a criminal case seek to prove their case against the accused without resort to evidence obtained through methods of coercion or oppression in defiance of the will of the accused. In this sense the right is closely linked to the presumption of innocence contained in Article 6 para. 2 of the Convention (art. 6-2).»

inocencia». Es decir, violada la presunción de inocencia, se sobreentiende violado asimismo el derecho a no autoincriminarse.⁴⁰⁹

Otra cuestión que nos interesa aclarar es la aproximación de la jurisprudencia constitucional a los derechos a no declarar contra sí mismo y a no confesarse culpable. Tradicionalmente, los términos declaración y confesión (medios de prueba) ha tenido un significado muy restrictivo en cuanto a la forma (en el sentido de oralidad o testimonio por escrito). No obstante, eso viene "rellenado" en cuanto a la autoincriminación, por el principio de presunción de inocencia. Éste último no es restrictivo en cuanto a la forma o el tipo de evidencia, ya que cuando exige la actividad probatoria por parte de quien acusa, no se refiere a algún tipo de evidencia en específico, *sino a cualquier prueba*.

Por otro lado, su aplicación en el ámbito sancionador administrativo no deja lugar a dudas. En este sentido el Tribunal Constitucional ha dicho que «El principio de presunción de inocencia ha de respetarse en la imposición de cualesquiera sanciones, y comporta que la sanción esté basada en actos o medios probatorios de cargo, que la carga de la prueba corresponda a quien acusa, y que cualquier insuficiencia en el resultado de las pruebas practicadas debe conllevar la absolución».⁴¹⁰ Nótese que al decir "*cualquiera sanciones*", no está restringiendo su ámbito de efectividad a los procedimientos penales únicamente, sino que es extensivo a sanciones de carácter administrativo.

No cabe duda de que la proyección del principio de presunción de inocencia es de gran envergadura no sólo en el ámbito penal, sino también en el sancionador administrativo, hasta el punto de que autores como **ZORNOZA PÉREZ** han manifestado que «Sin duda, entre los derechos y garantías incorporados al artículo 24.2 de la CE el papel más importante lo ocupa la presunción de inocencia».⁴¹¹ Esto ha llevado a un sector de la doctrina incluso a encontrar el fundamento de los derechos a no declarar contra sí mismo y a no declararse culpable precisamente en este principio. En este sentido **AGUALLO AVILÉS** y **GARCÍA BERRO** han manifestado:

«[...] el fundamento último de los derechos a no declarar contra sí mismo y a no declararse culpable hay que buscarlo en el principio de presunción de inocencia o, mejor dicho, en una de sus manifestaciones: la que sitúa en la acusación la carga de la prueba. En efecto, parece evidente que si quien acusa ha de probar —esto es, debe aportar (palabra clave) los elementos de "prueba" que cimentan un procedimiento penal o administrativo sancionador—, no es lícito trasladar sobre el acusado la carga de suministrar las evidencias que lo incriminan»⁴¹²

Sin negar la estrechísima vinculación entre estos dos derechos y el citado principio, consideramos, sin embargo, que antes que su fundamento, el principio de presunción de inocencia es el complemento, o como decíamos anteriormente, la otra cara de la moneda, de los derechos a no declarar contra sí mismo y a no declararse culpable.

⁴⁰⁹ El texto original reza: «45. The foregoing conclusion makes it unnecessary for the Court to ascertain whether Mr Funke's conviction also contravened the principle of presumption of innocence.»

⁴¹⁰ STC 76/90 fundamento jurídico 8.º

⁴¹¹ **ZORNOZA PÉREZ** (1992), p. 135

⁴¹² **AGUALLO AVILÉS** y **GARCÍA BERRO** (2000), p. 92

Efectivamente, la consecuencia de que sea el que acuse quien tenga la carga de la prueba, es también predicable del derecho a no autoincriminarse, y en este sentido, también podría decirse que el fundamento último de la consecuencia procesal de la carga de la prueba que incluye el contenido del principio de presunción de inocencia tiene su fundamento en el derecho a no autoincriminarse, o, como en los términos que se ha constitucionalizado, en los derechos a no declarar contra sí mismo y a no declararse culpable.

Es por tanto que si consideramos que la presunción de inocencia y el derecho a no autoincriminarse representan facetas de un mismo interés —uno en su manifestación activa y otro en la pasiva—, necesariamente el fundamento de ambas garantías tendrá que ser el mismo, el cual habíamos mencionado, reside en última instancia en la protección de la libertad (de elegir la mejor manera para la protección de sus intereses), voluntad (de no ser obligado a colaborar en su propia incriminación), e integridad (física y psíquica), de quien resulte sospechoso o acusado de la comisión de un ilícito.

4.5. LA LOCUCIÓN “AUTOINCRIMINACIÓN” PROPIAMENTE

En este apartado queremos dar una breve explicación de la razón por la cual nos hemos decantado por el término “autoincriminación”, en vez del más usual en nuestra doctrina de “autoinculpación”. Dos son las razones que nos llevaron a esta elección.

En primer lugar, dado que ni el término autoinculpación ni autoincriminación aparecen en la Constitución española ni en la normativa española, preferimos el de autoincriminación, por ser una traducción más ajustada al término “*self-incrimination*” utilizado tanto en el derecho anglosajón, como en la jurisprudencia del TEDH. Debemos recordar, que a pesar de que los orígenes de este derecho nos remontan al período clásico romano, no fue hasta la era moderna que este derecho se empezó a incluir en las constituciones, de las cuales, en la primera que figura es la de los Estados Unidos, mediante la Quinta Enmienda. Por otro lado, es precisamente en el derecho anglosajón donde este derecho fue primeramente desarrollado hasta los contornos que actualmente presenta, siendo el modelo para las constituciones y legislaciones de muchos otros países, incluida la Constitución de Cádiz de 1812.

En segundo lugar, porque el concepto de “culpa” implicado por el término “autoinculpación”, normalmente nos remite a un juicio de reprochabilidad del sospechoso o acusado, con vista en las pruebas que operen en su contra, mientras que la incriminación se refiere más propiamente a las pruebas en sí. Una prueba puede perfectamente tener un carácter incriminatorio, sin necesidad de que el juicio de reprochabilidad que se haga posteriormente, concluya sobre la culpabilidad del sospechoso o acusado. Por ejemplo, el hecho de que un sujeto posea un arma idéntica a la utilizada en la perpetración de un crimen, ciertamente puede ser una prueba incriminatoria, sin embargo, eso no significa que el sujeto sea culpable del delito.

La culpabilidad es un juicio de valor que realiza el órgano jurisdiccional con base en ***todas las pruebas*** aportadas. Y la incriminación es una característica de la prueba *per se*, que sólo puede dar luz sobre la posible culpabilidad de una persona. En el ejemplo anterior, el carácter incriminatorio ***se da en una sola prueba*** (la posesión de un arma idéntica a la utilizada en la perpetración de un crimen), mientras que la culpabilidad del sujeto se establecerá tomando en cuenta todas las pruebas que obren en el caso. Y es que

precisamente, el derecho a la no autoincriminación actúa como defensa del individuo en lo que se refiere a la materia probatoria.

En apoyo de esta perspectiva podemos citar la forma que en la que el Tribunal Constitucional se ha expresado en algunas sentencias, por ejemplo al señalar «Ciertamente, contra la posibilidad de valoración probatoria de la confesión prestada ante la evidencia del hallazgo de los *objetos incriminatorios* puede aducirse que la misma difícilmente habría tenido lugar, de un modo espontáneo, de no haber estado precedida de la ocupación de los efectos del delito. Pero la validez de la confesión no puede hacerse depender de los motivos internos del confesante, sino de las condiciones externas y objetivas de su obtención».⁴¹³ Vemos como aquí, el Tribunal atribuye la característica de "incriminatoria", con respecto a unos objetos que obraban como pruebas, sin que eso prejuzgara en el caso sobre la culpabilidad o inocencia del acusado.

Por otro lado, y a pesar de que el derecho a no autoincriminarse no goza de reconocimiento expreso en la Constitución, su apelación en la jurisprudencia española no es extraña. Así por ejemplo, el Tribunal Supremo ha dicho que «los derechos constitucionales de defensa que se materializan en el art. 520 de la LeCrim. tienen la finalidad clara de garantizar el ejercicio del *derecho a no autoincriminarse* [...]»⁴¹⁴. Además, el Tribunal Constitucional ha echado mano en numerosas oportunidades de la jurisprudencia del TEDH, mencionando expresamente el derecho a «*no contribuir de ninguna manera a su propia incriminación*»⁴¹⁵, y recientemente, por el contenido complejo que representa, ha utilizado la fórmula «*garantías frente a la autoincriminación*».⁴¹⁶

La extracción del derecho a no autoincriminarse de la propia Constitución no debe sorprender. Después de todo, no es el único derecho o garantía procesal que a pesar de no contar con un reconocimiento expreso en la norma Fundamental, el Tribunal Constitucional lo ha extraído como consecuencia de una interpretación sistemática de la misma, al igual que ha ocurrido con el principio del *non bis in idem* o el derecho a guardar silencio.⁴¹⁷

⁴¹³ STC 86/1995, de 6 de junio, fundamento jurídico.4.º La cursiva es nuestra.

⁴¹⁴ STS de 23 de marzo de 1998. Nótese que la redacción del citado artículo hace una referencia idéntica a la del artículo 24 CE, sobre los derechos a no declarar contra sí mismo y no confesarse culpable, además de la referencia expresa al derecho a guardar silencio. En este sentido el artículo 520 LeCrim señala: «[...] 2. Toda persona detenida o presa será informada, de modo que le sea comprensible, y de forma inmediata, de los hechos que se le imputan y las razones motivadoras de su privación de libertad, así como de los derechos que le asisten y especialmente de los siguientes: a) *Derecho a guardar silencio* no declarando si no quiere, a no contestar alguna o algunas de las preguntas que le formulen, o a manifestar que sólo declarará ante el Juez. b) *Derecho a no declarar contra sí mismo y a no confesarse culpable.*»

⁴¹⁵ Por citar sólo un ejemplo, la STC197/1995, de 21 de diciembre, fundamento jurídico 6.º, en la que se alude a la sentencia del TEDH en el caso *FUNKE CONTRA FRANCIA*

⁴¹⁶ STC 161/1997 de 2 de octubre, fundamento jurídico 6.º. En este sentido la STC 86/1995, de 6 de junio, fundamento jurídico 4.º dispuso: «Asimismo, debe tenerse en cuenta la proximidad temporal entre la confesión y la ocupación ilegal, pues resulta evidente que la voluntariedad de la confesión se encuentra comprometida, en mayor medida, cuando al confesante no se le ha advertido, previamente, que podía negarse a declarar, especialmente si la *autoincriminación* se produce, como sucede en el presente caso, inmediatamente después de conocer el resultado de la intervención ilegal». También se puede consultar en la STC 20/1996, de 12 de febrero, el voto particular que formula el **MAGISTRADO MENDIZÁBAL Y ALLENDE**.

⁴¹⁷ Por ejemplo, el Tribunal Constitucional reconoce implícitamente el derecho del acusado a guardar silencio en la sentencia de 196/1987, de 11 de diciembre, fundamento jurídico 6.º. El Tribunal Supremo sin embargo, es mucho más claro al decir que «es verdad que nuestra Constitución ha elevado a derechos fundamentales del inculpado, el de guardar silencio, es decir,

5. CONCEPTO DEL DERECHO A NO AUTOINCRIMINARSE

Habiendo hecho las puntualizaciones anteriores, diremos que conceptualizamos el derecho a no autoincriminarse como un derecho fundamental, contraparte del principio de presunción de inocencia —que exige que sea la Acusación, la que pruebe la culpabilidad del sospechoso o acusado—, que abarca los derechos a guardar silencio, a no declarar contra si mismo y a no confesarse culpable, y que tiene un carácter instrumental del más genérico derecho de defensa, el cual remite a las exigencias propias del debido proceso, en la modalidad específica de la autodefensa, por parte de quienes tengan la condición de sospechosos o acusados en un procedimiento tendiente a la sanción por comisión de un ilícito jurídico, y que implica la imposibilidad de coaccionar la libertad de una persona, para que realice una actividad que actual o potencialmente pueda incriminarle, resultando inválida como prueba en su contra, las evidencias que se hayan obtenido en violación de dicha libertad.⁴¹⁸

Esta idea se puede representar mediante círculos concéntricos de la siguiente manera:



no declarar, a no declararse o confesarse culpable, a no prestar juramento [...]». STS de 21 de junio de 1985. También, como vimos anteriormente, el reconocimiento del principio *non bis in idem*, por ejemplo, en la STC 159/1985, de 27 de noviembre, fundamento jurídico 3.º

⁴¹⁸ La vinculación del derecho a no autoincriminarse con su fundamento básico, es decir, el derecho a la libertad, en su expresión de derecho a no declarar y a no confesarse culpable, ha sido puesto de manifiesto de meridiana claridad por el Tribunal Supremo al decir «El derecho a no declarar y a no confesarse culpable constituye un principio que resalta el valor de la libertad de toda persona sometida a un proceso criminal, prohibiendo cualquier actividad encaminada a quebrantar su integridad y libertad obligándole a declarar en un determinado sentido. Se trata de un derecho fundamental que puede ser renunciado en cualquier momento y que cede en los casos en que el procesado o acusado decide libre y voluntariamente declarar colaborando con las autoridades judiciales en la averiguación e investigación de cualquier hecho delictivo». STS de 24 de abril de 1992, fundamento jurídico 2.º

Este derecho es efectivo en procedimientos donde se presente el *ius puniendi* del Estado, es decir, tanto en procesos netamente penales, como en procedimientos administrativo-sancionadores, a partir del momento en que se inicien actuaciones tendientes a la investigación sobre la posible comisión de un ilícito, y en principio, abarca a cualquier medio de prueba admitido en derecho, y no simplemente lo que es conocido como testimonio o declaración, ya sea oral o escrita.⁴¹⁹

Consecuencia del contenido de este derecho, es que allá donde se hayan obtenido pruebas o evidencias a través del propio sospechoso o acusado, mediante la utilización de medidas coactivas, no podrán usarse posteriormente para fundamentar sanciones en su contra, por violación directa de su contenido esencial, es decir, la libre voluntad.

6. PERFILES DEL DERECHO A NO AUTOINCRIMINARSE

6.1. TIENE MAYOR AMPLITUD QUE DECLARACIONES ORALES O ESCRITAS

Debe destacarse que términos como silencio, declaración o confesión, por su desarrollo histórico, evocan claramente a una manifestación de carácter oral o también a un testimonio (como conocimiento personal de unos hechos o circunstancias) por escrito.⁴²⁰ La confesión, o la declaración —como se prefiere llamar en nuestros días en el art. 520.2.a. LeCrim— son típicos medios de prueba, y como tales han de considerarse. Y no es que ello sea incorrecto, sino que el concepto de autoincriminación abarca no sólo la expresión oral y escrita, sino cualquier forma en la que puedan recabarse evidencias o pruebas que resulten inculpativas, a través de la propia persona sobre la que recae la sospecha o acusación.

La dimensión del derecho a no autoincriminarse, al igual que la de todos los derechos fundamentales, es mutable y permeable al cambio, evolución y desarrollo que acaece en la sociedad. De la misma manera que el contenido del derecho a la intimidad ha variado substancialmente con el correr de los años, los demás derechos y garantías han de evolucionar e ir adaptándose a esos cambios. Obviamente, en las primeras formulaciones del derecho a no autoincriminarse, no existían pruebas alcoholométricas, grabaciones, videos, análisis de sangre, análisis de DNA, ni por supuesto declaraciones y procedimientos tributarios, tal y como son concebidos hoy en día.

⁴¹⁹ Así menciona **RIBES RIBES**: «[...] es preciso subrayar que el derecho a no autoincriminarse no constituye simplemente un derecho a negarse a prestar declaración ante un Tribunal, sino que su contenido presenta una amplitud mayor, por cuanto se predica asimismo frente a los órganos que gozan de poderes inquisitivos de acuerdo con la ley. Constituye, igualmente, el derecho de toda persona a negarse a responder cuestiones de tal naturaleza que puedan dar lugar a la apertura de un proceso tendente a la imposición de una sanción» **RIBES RIBES** (2000), p. 106

⁴²⁰ Como ejemplo de esto señalamos las palabras de **BENTHAM** «El silencio es sinónimo de manifestación. La manifestación es una confesión de palabra y el silencio es una confesión de hecho.» Tomado de Romero Coloma (1989), p. 115

Por esa razón, en sus orígenes, las palabras silencio, confesión o declaración (casi siempre en la forma oral o escrita) tenían un sentido que no se les puede dar hoy en día, tanto en su perspectiva formal como material. Dado que en la actualidad los medios probatorios han sufrido un aumento espectacular, no nos podemos contentar con los términos y formas rudimentarias que existían al inicio del periodo de la constitucionalización, y debemos considerar que existen muchísimas formas de autoincriminación, de las cuales, la información que el sujeto debe rendir a la Administración tributaria es simplemente una de ellas. Tal y como afirma **RIVES RIVES** en su estudio sobre el derecho a no autoincriminarse en la jurisprudencia de Estados Unidos:

«Por lo que concierne al objeto de protección, es interesante significar la evolución acaecida al respecto, pues, si bien en su origen histórico el derecho no se extendía sino a las declaraciones prestadas por los individuos, orales o escritas, en la actualidad abarca igualmente cualquier tipo de material que, en forma de libros o documentos, pueda resultar incriminatorio [...]. De esta forma, el originario derecho al silencio circunscrito al solo sentido de imposibilidad de obtener por la fuerza aseveraciones incriminatorias contra el individuo de sus propios labios, evolucionó hasta convertirse hoy en una protección más amplia que incluye la interdicción de conminaciones dirigidas a obtener del propio sujeto papeles susceptibles de inculparle.»⁴²¹

En efecto, cabe recordar lo dicho por la Corte Suprema de Estados Unidos, ya desde el siglo pasado, en relación con la Cuarta y Quinta enmienda de su Constitución:

«Ya hemos apuntado la íntima relación entre las dos enmiendas. Ellas arrojan gran luz la una sobre la otra. Las “investigaciones e incautaciones arbitrarias” condenadas por la cuarta enmienda son casi siempre hechas con el propósito de obligar a la persona a dar evidencia en su propia contra, lo que para los casos penales se encuentra prohibido por la quinta enmienda; y obligar a una persona “en un caso penal a declarar contra sí mismo”, lo que está prohibido por la quinta enmienda, arroja luz sobre la cuestión de hasta donde son “investigaciones e incautaciones arbitrarias” dentro del significado de la cuarta enmienda. Y nos ha sido imposible percibir la diferencia entre el decomiso de papeles y documentos de un sujeto y obligarlo a declarar en su propia contra. Nosotros pensamos que eso está claramente en la intención y significados de esos términos».⁴²²

⁴²¹ Ver **RIVES RIVES** (2000), p. 116. En este sentido se pueden consultar las sentencias: *BOYD CONTRA ESTADOS UNIDOS*, 116 U.S. 616 (1886); *GRISWOLD CONTRA CONNETICUT*, 381 U.S. 479, 484 (1965); *KATZ CONTRA ESTADOS UNIDOS*, 389 U.S. 347 y 359, núm 5 (1967); *COUCH CONTRA ESTADOS UNIDOS*, 409 U.S. 322 (1973). La jurisprudencia de Estados Unidos en torno al derecho a la no autoincriminación tiene particular importancia, pues fue en ese país donde, independientemente de su anterior constitucionalización mediante la Quinta Enmienda, primeramente se le dio una relevancia práctica. Es decir, que el desarrollo de este derecho no fue concomitante con su constitucionalización, sino como afirman **AMARAL Y LIMA VEIGA** su verdadera relevancia práctica fue el resultado del derecho a la defensa letrada de los imputados, que fue progresivamente acentuando y reclamando el contenido de la Quinta Enmienda, como un derecho efectivo de los acusados. En este sentido ver **AMARAL Y LIMA VEIGA** (1998), pp. 7 a 16.

⁴²² Sentencia de la Corte Suprema de Estados Unidos de 1 de febrero de 1886, caso *BOYD CONTRA ESTADOS UNIDOS* (116 U.S. 616). El original reza: «We have already noticed the intimate relation between the two amendments. They throw great light on each other. For the 'unreasonable searches and seizures' condemned in the fourth amendment are almost always made for the purpose of compelling a man to give evidence against himself, which in criminal cases is condemned in the fifth amendment; and compelling a man 'in a criminal case to be a witness against himself,' which is condemned in the fifth amendment, throws light on the question as to what is an 'unreasonable search and seizure' within the meaning of the fourth amendment. And we have been unable to perceive that the seizure of a man's private books and papers to be used in evidence against him is substantially different from compelling him to be a witness against himself. We think it is within the clear intent and meaning of those terms».

El carácter potencialmente incriminante de papeles, documentos, facturas, registros contables, y medios similares, encuentra pleno respaldo en la jurisprudencia tanto del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, como del Tribunal Europeo de Derechos Humanos.⁴²³ Es claro que la incriminación de un sospechoso o acusado, no deriva única y exclusivamente de una declaración o confesión, sino que en términos reales, puede producirse por cualquier prueba que se tenga por válida en un procedimiento sancionatorio. Por tanto, si la declaración o confesión son básicamente medios de prueba, es lógico pensar que lo que hay en el fondo del asunto no se refiere a un tipo particular de medio de prueba, sino al medio de prueba en sí mismo.⁴²⁴

El reconocimiento del sentido históricamente restrictivo de los derechos a no confesarse culpable y no declarar contra sí mismo, así como la necesidad de reconocer un ámbito más amplio a estos derechos, cuando se les conecta con el derecho de defensa y la presunción de inocencia, ha sido puesta de relieve recientemente por el Tribunal Constitucional al mencionar:

«La de los derechos a la no declaración y a la no confesión es, desde cierto punto de vista, más restringida, pues puede considerarse que comprende únicamente la interdicción de la compulsión del testimonio contra uno mismo. Mayor amplitud tiene la prohibición de compulsión a la aportación de elementos de prueba que tengan o puedan tener en el futuro valor incriminatorio contra el así compelido, derivada del derecho de defensa y del derecho a la presunción de inocencia. Esta amplitud, sin embargo, debe someterse a un doble tamiz en el complejo equilibrio de garantías e intereses que se concitan en el procedimiento sancionador: las garantías frente a la autoincriminación se refieren en este contexto solamente a las contribuciones del imputado o de quien pueda razonablemente terminar siéndolo y solamente a las contribuciones que tienen un contenido directamente incriminatorio»⁴²⁵

Esta interpretación está en consonancia con lo dicho por el Tribunal Constitucional, en el sentido de que «las normas deben interpretarse de acuerdo con la Constitución y siempre en el sentido más favorable a la efectividad de los derechos fundamentales».⁴²⁶ En otras

⁴²³ En la Sentencia del TJCE de 18 de octubre de 1989, caso *ORKEM CONTRA LA COMISIÓN DE LAS COMUNIDADES EUROPEAS*, en su párrafo 34 se menciona: «Por consiguiente, aunque para preservar la eficacia de los apartados 2 y 5 del artículo 11 del Reglamento Nº 17 la Comisión tenga la potestad de obligar a la empresa a que facilite toda la información necesaria relacionada con hechos de los que pueda tener conocimiento y a que le presente, si fuere preciso, los documentos correspondientes que obren en su poder, incluso si los mismos pueden servir para probar contra ella o contra cualquier otra empresa la existencia de una conducta contraria a la competencia, la referida institución no puede, mediante una decisión de solicitud de información, vulnerar el derecho de defensa reconocido a la empresa. 35. Así pues, la CCE no puede imponer a la empresa la obligación de dar respuestas que impliquen admitir la existencia de una infracción cuya prueba incumbe a la CCE.». Sobre el TEDH, nos remitimos al análisis realizado anteriormente de la Sentencia *FUNKE CONTRA FRANCIA*, de 25 de febrero de 1993.

⁴²⁴ **SILVA MELERO** define la confesión en los siguientes términos: «Por confesión en el proceso penal suele entenderse la espontánea declaración o afirmación por la cual el inculpaado precisa la responsabilidad propia, sola o conjuntamente con otros, en la perpetración de una infracción penal que se le reprocha. Desde el punto de vista de la prueba, se concede a la confesión gran importancia por los efectos que se le atribuyen, ya que la admisión de la culpabilidad es contraria al instinto de conservación y, por ende, sus consecuencias han de ser valoradas con mucho cuidado.». **SILVA MELERO** (1985), p.924. Por su parte **JIMÉNEZ ASEÑO** menciona que la declaración del procesado es «un medio de prueba que se corresponde con el tradicional de la confesión de los acusados o reos» y «como acto procesal pertenece a la prueba [...] porque se toma como elemento para formar la convicción sobre el hecho que se juzga, o sea la realidad de la llamada *res iudicans*.» **JIMÉNEZ ASEÑO** (1985), p. 261

⁴²⁵ STC 161/1997, de 2 de octubre, fundamento jurídico 6.º

⁴²⁶ STC 64/1983, de 21 de julio. Con respecto al ámbito objetivo del derecho al silencio, en su estudio, **VELAYOS MARTÍNEZ** arriba a la conclusión de que «Llegados a este punto solo queda destacar que la no obligación de colaborar en la investigación

palabras, el derecho a no autoincriminarse resulta ser el común denominador de los derechos a guardar silencio, a no declarar contra sí mismo y a no confesarse culpable, y los abarca a todos ellos.

6.2. ES UN DERECHO RENUNCIABLE

Hemos dicho que el punto fundamental del derecho a no autoincriminarse reside en el respeto a la voluntad del individuo. En este sentido, si la voluntad del individuo es de no colaborar en una investigación de la cual puede derivarse una responsabilidad, ninguna consecuencia negativa podrá resultar por dicha actitud. Sin embargo, dado que la libre voluntad es el punto medular de este derecho, nada impide que el individuo, si a bien lo tiene, colabore, en la medida que lo estime conveniente para sus intereses, para lo cual la propia persona es el único juez que puede decidir cuando sus intereses se verán beneficiados o perjudicados por la decisión o no de colaborar.

Por lo anterior, no encontramos obstáculo para caracterizar el derecho a no autoincriminarse como un derecho renunciabile, y el sujeto, siempre que así lo desee, y en ausencia de cualquier tipo de coacción para que obre de una determinada manera, podrá renunciar a su derecho y colaborar con la investigación, aunque con dicha conducta brinde las evidencias necesarias para que su culpabilidad en la comisión de un ilícito quede debidamente establecida. Tal y como expresa **MONTÓN REDONDO** «Si bien los derechos a no declarar contra sí mismo y a no admitirse culpable son de naturaleza constitucional, ello no impide, y así se ha dicho, su posible renuncia permitiendo que el acusado, pueda *libremente* afirmar su responsabilidad».⁴²⁷

En este sentido se ha pronunciado tanto el Tribunal Constitucional como el Tribunal Supremo. Este último ha manifestado con meridiana claridad que «El derecho a no declarar y a no confesarse culpable constituye un principio que resalta el valor de la libertad de toda persona sometida a un proceso criminal, prohibiendo cualquier actividad encaminada a quebrantar su integridad y libertad obligándole a declarar en un determinado sentido. Se trata de un derecho fundamental que puede ser renunciado en cualquier momento y que cede en los casos en que el procesado o acusado decide libre y voluntariamente declarar colaborando con las autoridades judiciales en la averiguación e investigación de cualquier hecho delictivo. Hasta tal punto esta decisión es posible, que el mismo sistema legal la

y posterior enjuiciamiento de un delito por parte de la persona imputada, esto es, *el respeto al principio nemo tenetur se detegere en su manifestación más amplia, debe ser la interpretación que se anteponga a todas las demás en aras de favorecer, en su máximo grado, las posibilidades de autodefensa del imputado*». VELAYOS MARTÍNEZ (1995), p. 78. La cursiva es nuestra.

⁴²⁷ **MONTÓN REDONDO** (1991), p. 353. La cursiva es nuestra. En contra, **CAROCCA PÉREZ** ha dicho que «El derecho al silencio por parte del sujeto pasivo del proceso penal, en un derecho del que puede o no hacerse uso, es decir, el sujeto puede declarar si desea hacerlo, pero no significa que pueda renunciarse, porque es una manifestación esencial del derecho fundamental de defensa que como tal, es irrenunciabile. Y aunque no lo parezca, existe una diferencia entre no hacer uso de este derecho y renunciarlo, porque si se admite la «renuncia» al derecho a no declarar contra sí mismo, se da por entendido que podría dársele valor probatorio a las declaraciones del imputado, lo que insistimos, no es posible». **CAROCCA PÉREZ** (1997), p. 483. Sin embargo no coincidimos con esta última opinión, porque una cosa es defender el derecho a la no autoincriminación, y otra, negar el valor probatorio que pudiera tener una manifestación o conducta libremente realizada por el sospechoso o acusado.

incentiva al establecer como una causa de atenuación de la responsabilidad criminal, la confesión espontánea a las autoridades de la infracción cometida». ⁴²⁸

6.3. ES UN DERECHO APLICABLE A PERSONAS JURÍDICAS

Dado que el propósito de la presente investigación, gira en torno a la aplicación del derecho a no autoincriminarse en los procedimientos tributarios, y que los sujetos pasivos de los deberes y obligaciones tributarias pueden ser tanto físicas como jurídicas, debe entenderse que las personas jurídicas también pueden ser sujetos activos de infracciones tributarias, y por ende potenciales receptores de las sanciones que por tales ilícitos se deriven. ⁴²⁹

La discusión sobre la responsabilidad directa de las personas jurídicas en materia de infracciones administrativas, ya había sido objeto de discusión por la jurisprudencia del Tribunal Supremo en áreas distintas a la tributaria, como por ejemplo el incumplimiento de medidas de seguridad reglamentariamente exigidas a las entidades bancarias. ⁴³⁰ Sin embargo es en 1991 cuando el Tribunal Constitucional explica, que en atención a la particularidad de las personas jurídicas como "ficciones jurídicas", el concepto de *culpabilidad* de éstas tiene que explicarse de manera distinta por esta singularidad. ⁴³¹

Esta afirmación bien puede entenderse dentro de los "matices" que el Tribunal Constitucional ha dicho que han de aplicarse, a la hora del traslado de los principios del orden penal, al derecho administrativo sancionador. ⁴³² Por otro lado, hemos visto que en la sentencia de 18 de octubre de 1989 del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, caso *ORKEM CONTRA LA COMISIÓN DE LAS COMUNIDADES EUROPEAS*, el Tribunal implícitamente hizo uso de del principio a no de declarar en contra de sí mismo, en referencia a **una empresa** que se negaba a colaborar en la entrega de información, y que por lo tanto, *no podía ser*

⁴²⁸ STS de 24-4-1992, fundamento jurídico 2.º. En el mismo sentido se pueden consultar las SSTC 86/1995, de 6 de junio, fundamento jurídico 4.º; 170/1990, de 5 de noviembre, fundamento jurídico 5.º; 103/1985, de 5 de noviembre, fundamento jurídico 3.º; 36/1983, de 20 de mayo, fundamento jurídico 3.º; entre otras.

⁴²⁹ En este sentido el Tribunal Constitucional ha dicho que: «[...] Todo ello, sin embargo, no impide que nuestro Derecho administrativo admita la responsabilidad directa de las personas jurídicas, reconociéndoles, pues, capacidad infractora. Esto no significa, en absoluto, que para el caso de las infracciones administrativas cometidas por personas jurídicas se haya suprimido el elemento subjetivo de la culpa, sino simplemente que ese principio se ha de aplicar necesariamente de forma distinta a como se hace respecto de las personas físicas.». STC 246/1991, fundamento jurídico 2.º

⁴³⁰ En este sentido se pueden consultar: STS, Sala IV, de 16 de julio de 1983; STS, Sala IV, de 27 de diciembre de 1983; STS de 1º de febrero de 1985; STS, Sala IV, de 11 de febrero de 1985; STS de 16 de marzo de 1988; STS, Sala V, de 27 de abril de 1988, y la Sentencia de la Sala Especial de Revisión del TS, de 17 de octubre de 1989

⁴³¹ La STC 246/1991, de 19 de diciembre, Fundamento jurídico 2.º señala: «Esta construcción distinta de la imputabilidad de la autoría de la infracción a la persona jurídica nace de la propia naturaleza de ficción jurídica a la que responden estos sujetos. Falta en ellos el elemento volitivo en sentido estricto, pero no la capacidad de infringir las normas a las que están sometidos. Capacidad de infracción y, por ende, reprochabilidad directa que deriva del bien jurídico protegido por la norma que se infringe y la necesidad de que dicha protección sea realmente eficaz [...] y por el riesgo que, en consecuencia, debe asumir la persona jurídica que está sujeta al cumplimiento de dicha norma.»

⁴³² En este sentido ver STC 18/1981 de 8 de junio, fundamento jurídico 2.º

considerado como infracción la negativa a colaborar en este sentido frente a las autoridades que la exigían.⁴³³

Por otra parte, en el marco del Convenio Europeo para la Protección de los Derechos Humanos, habían surgido algunas dudas al respecto, dado el tenor literal de la versión francesa en su artículo 25, el cual dispone:

«1. La Commission peut être saisie d'une adressede au Secrétaire Général du Conseil de l'Europe par toute **personne physique**, toute organisation non gouvernementale ou tout groupe de particuliers, qui se prétend victime d'une violation par l'une des Hautes Parties Contractante (...)⁴³⁴»

Aunque el texto en inglés es más amplio por no contener ninguna diferenciación entre persona física y jurídica, al hablar de «any person» (cualquier persona):

«1. The Commission may receive petitions addressed to the Secretary General of the Council of Europe from **any person**, non-governmental organisation or group of individuals claiming to be the victim of a violation by one of the High Contracting Parties of the rights set forth in this Convention (...)

A pesar de ello, el artículo 1.º del Primer Protocolo salva las dudas en este sentido, ya que se refiere a «toda persona física o moral», y el artículo 6 del citado Convenio utiliza el término genérico en su versión en inglés "everyone", y "toute personne" en francés («toda persona» en castellano), de lo cual cabe deducir que no es excluyente de las personas jurídicas, sino antes lo contrario, a pesar de que lógicamente habrá ciertos derechos establecidos por el Convenio, que por su naturaleza, son privativos de las personas físicas, como por ejemplo la libertad de tránsito o la integridad física.

En todo caso, en la jurisprudencia derivada del Convenio, existen varios casos en los cuales personas jurídicas figuran como demandantes, sin que ello hubiera supuesto ningún impedimento para darle curso a las demandas.⁴³⁵

⁴³³ Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 18 de octubre de 1989, conocida como el caso *ORKEM CONTRA LA COMISIÓN DE LAS COMUNIDADES EUROPEAS*, párrafo 35. El original reza: «Así pues, la Comisión no puede imponer a **la empresa** la obligación de dar respuestas que impliquen admitir la existencia de una infracción cuya prueba incumbe a la Comisión.»

⁴³⁴ La traducción al español sería: «1. La Comisión podrá conocer de cualquier demanda dirigida al Secretario General del Consejo de Europa por cualquier persona física, organización no gubernamental o grupo de particulares, que se considere víctima de una violación, por una de las Altas Partes Contratantes, de los derechos reconocidos en el presente Convenio (...)

⁴³⁵ Por citar sólo un ejemplo, la sentencia del TEDH de 27 de febrero de 1992, en el caso *SOCIÉTÉ STENUIT CONTRA FRANCIA* (Comisión Europea de Derechos Humanos, Société Stenuit contra Francia de 30 de mayo de 1991, demanda Nº 11598/85), la cual no llegó a ser resuelta por el fondo por TEDH, debido a que se llegó a un acuerdo extrajudicial entre las partes.

6.4. ¿IMPLICA UN “DERECHO A MENTIR”?

Hemos visto como históricamente una de las transformaciones que se ha dado en los procedimientos penales, es la eliminación del juramento a la hora de declarar. Es decir, ya que la decisión de un sospechoso o acusado de rendir una declaración en un procedimiento, en el cual se puede derivar una responsabilidad para el mismo, es un acto voluntario, en caso de que renuncie a su derecho a permanecer en silencio, la declaración que realice no tendrá que ser hecha bajo fe de juramento de decir la verdad. Hemos visto anteriormente como la norma de la LeCrim que exhorta a la probidad en la declaración, debe entenderse derogada por la Constitución.⁴³⁶

Esto es así, entre otras razones, porque incluso con una declaración en la cual el sospechoso o acusado admita hechos o circunstancias, de las cuales se pueda establecer su culpabilidad en la comisión de un ilícito, el juez competente no podrá limitarse a lo dicho por el sujeto para declararlo culpable, sino que será menester utilizar otras fuentes de prueba que confirmen lo dicho por el sujeto.⁴³⁷

Ahora bien, si la declaración no se hace bajo fe de juramento, es decir, con el compromiso de decir la verdad, algunos autores han dicho que indirectamente se está autorizando a las personas a que mientan, puesto que nada impide que el acusado o sospechoso se defienda de la manera que estime más conveniente, incluso con el recurso a la mentira durante el proceso, de lo cual ninguna consecuencia negativa podrá derivarse para él por el hecho de mentir, sino únicamente aquellas asociadas con el ilícito del que se pretende desvincular.⁴³⁸

Esta es en apariencia la posición en la jurisprudencia española, tal y como ha manifestado el Tribunal Supremo al decir que «es verdad que nuestra Constitución ha elevado a derechos fundamentales del inculpado, el de guardar silencio, es decir, no declarar, a no declararse o confesarse culpable, a no prestar juramento, y en definitiva, a defenderse mintiendo».⁴³⁹ Sin embargo, nosotros no compartimos este punto de vista.

⁴³⁶ El artículo al que nos referimos es el 387, cuyo texto dispone: «No se exigirá juramento a los procesados, exhortándoles solamente a decir verdad y advirtiéndoles el Juez de instrucción que deben responder de una manera precisa, clara y conforme a la verdad a las preguntas que les fueren hechas.»

⁴³⁷ En este sentido consultar la Sentencia del Tribunal Supremo (Sala de lo Penal) del 24 de abril de 1992, fundamento jurídico 2.º. También debe considerarse lo dicho por el artículo 406 de la LeCrim, en el sentido de que la confesión «[...] no dispensará al Juez de instrucción de practicar todas las diligencias necesarias a fin de adquirir el convencimiento de la verdad de la confesión y de la existencia del delito. [...]»

⁴³⁸ Diversos autores defienden la tesis de que el imputado en un proceso penal tiene de hecho un derecho a mentir. Entre ellos encontramos a **RUÍZ-JARABO COLOMER**, que menciona que «En este sentido se ha de concluir que la quiebra del principio de probidad constituida por el derecho a mentir del imputado está fundada precisamente en la inviolabilidad del derecho de defensa, que se ha de reconocer a todo acusado en un juicio penal cuando su libertad y su vida están en trance de ser menoscabados y tal cercenamiento puede depender de su declaración en el proceso, con una clara base en el Derecho Natural, pues a nadie se le puede imponer la obligación de decir la verdad, constriéndole a que renuncie realmente a la defensa de su libertad y de su vida.» **RUÍZ-JARABO COLOMER** (1983), p. 28. En parecidos términos **GIMENO SENDRA** señala «[...] Lo mismo puede afirmarse de la obligación de veracidad, que se manifestaría en el proceso penal incompatible con el derecho al silencio, razón por la cual, no sólo debe eximirse al acusado del delito del «falso testimonio», sino que se le debe prestar declaración siempre en calidad de imputado y no en la de testigo [...]». **GIMENO SENDRA** (1989), p.13

⁴³⁹ STS de 21 de junio de 1985

Si bien es cierto las diversas manifestaciones del derecho a no autoincriminarse, implican en la práctica que cuando un sujeto sometido a un proceso penal pueda en la práctica incluso mentir en su declaración, sin que por ello pueda ser sancionado (a diferencia de quienes figuren como testigos en la causa), nos parece una exageración elevar esa circunstancia al grado de *derecho*. Sin entrar a considerar especialísimas circunstancias en las cuales el recurso a la mentira pudiera considerarse justificable, diremos que es un hecho constatable que mentir es una conducta normalmente considerada como antiética, para la inmensa mayoría de la sociedad en que vivimos, y pensamos que un comportamiento antiético, no obstante su "impunidad" dentro del proceso penal para el acusado, no puede asimilarse con un *derecho*.

En nuestra opinión, cabe diferenciar lo que es una simple posibilidad o recurso de defensa, con lo que es un derecho propiamente dicho. En este sentido coincidimos con **CARROCCA** cuando señala que «[...] el planteamiento en esos términos nos parece absolutamente improcedente [...] en sus declaraciones la parte ejerce siempre su autodefensa, de modo que no es que tenga derecho a mentir, sino que por definición en sus declaraciones hará valer siempre sus puntos de vista, sus alegaciones, frente a las de la parte contraria, por lo que constituyen argumentaciones en mérito a las cuales el juez debe resolver, al margen de que constituyan o no verdad [...]».⁴⁴⁰

En todo caso, nos parece un despropósito confundir el hecho de que una conducta "antiética" o "inmoral" se pueda considerar como un derecho, y que esa misma conducta no tenga asociada una sanción. Por ejemplo, dentro del matrimonio, una cosa es que el adulterio sea una conducta posible que no comporta una sanción legal (sin entrar a considerar las consecuencias en el régimen patrimonial a la hora de un divorcio), y otra muy distinta decir que de hecho se tiene un "derecho al adulterio", simplemente porque uno de los miembros de la pareja pueda llevarlo a cabo.

⁴⁴⁰ **CARROCCA PÉREZ** (1997), p. 482.

CAPÍTULO SEGUNDO: LA APLICACION DEL DERECHO A NO AUTOINCRIMINARSE EN LOS PROCEDIMIENTOS TRIBUTARIOS

1. INTRODUCCIÓN

En este último Capítulo se pretende dilucidar cual es la proyección del derecho a no autoincriminarse en el procedimiento sancionador tributario, y para ello analizaremos la forma en que los principios que inspiran el ordenamiento penal en general, impregnan la actividad sancionadora de la Administración, así como algunos de los “matices” que el Tribunal Constitucional advierte que deben tenerse en cuenta en esa traslación.

Posteriormente analizaremos las sentencias más relevantes del Alto Tribunal, específicamente referidos al derecho a no autoincriminarse, no sólo en materia tributaria, sino en otras esferas, dada la escasez de pronunciamientos en la materia. Tomaremos en consideración, además, doctrina y jurisprudencia comparada, con la finalidad de observar que soluciones se han planteado en otros ordenamientos jurídicos a los problemas que nos ocupan.

Por último, haremos una revisión de las diferentes soluciones aportadas por la doctrina española en este sentido, para finalmente exponer nuestra posición al respecto, y proponer la fórmula que consideramos más acorde tanto con el respeto de los derecho fundamental a no autoincriminarse, así como los intereses de la Hacienda Pública.

2. LA APLICACIÓN DE LOS PRINCIPIOS INSPIRADORES DEL ORDEN PENAL EN EL ORDENAMIENTO SANCIONADOR TRIBUTARIO

Dado que nuestro tema de investigación se centra en el derecho a no autoincriminarse, y que éste tiene origen en procesos de carácter penal, lo primero que nos interesa determinar es si los principios inspiradores del ordenamiento penal, tienen cabida dentro de los procedimientos administrativo sancionadores, y si así es, determinar en que medida.⁴⁴¹

La primera de estas cuestiones fue resuelta por el Tribunal Constitucional en sus primeros años de existencia, en un proceso referente a sanciones impuestas en el ámbito del ejercicio de derechos sindicales. Nos referimos a la ya célebre STC 18/1981, de 8 de junio. En ella, dicho Tribunal al referirse al artículo 24 CE, señaló que su interpretación debía hacerse teniendo en

⁴⁴¹ En este sentido, ya desde 1967, **SÁINZ DE BUJANDA** había advertido que «la entraña de la infracción tributaria y el amplio repertorio de problemas que suscita, sólo pueden llegar a conocerse con el auxilio insustituible de la dogmática jurídico-penal. Cualquier investigación que en este campo pretenda realizarse con el empleo exclusivo o predominante de conceptos administrativos está irremisiblemente condenada a la esterilidad científica, sin descontar que con ellos puede llegarse a «concepciones» gratas a cierto tipo de gobernantes y funcionarios más atentos a la libertad de maniobra de la Administración Pública que al imperio de la ley en la relación tributaria» **SAINZ DE BUJANDA** (1967), p. 208

cuenta que «la Constitución incorpora un sistema de valores cuya observancia requiere una interpretación finalista de la Norma Fundamental», y luego agregó:

«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 (artículo 25, principio de legalidad), y una muy reiterada jurisprudencia de nuestro Tribunal Supremo (Sentencias de la Sala Cuarta de 29 de septiembre, 4 y 10 de noviembre de 1980, entre las más recientes), hasta el punto de que un mismo bien jurídico puede ser protegido por técnicas administrativas o penales [...] Las consideraciones expuestas en relación al ordenamiento punitivo, y la interpretación finalista de la Norma Fundamental, nos lleva a la idea de que los principios esenciales reflejados en el artículo 24 de la Constitución en materia de procedimiento han de ser aplicables a la actividad sancionadora de la Administración, en la medida necesaria para preservar los valores esenciales que se encuentran en la base del precepto, y la seguridad jurídica que garantiza el artículo 9 de la Constitución. No se trata, por tanto, de una aplicación literal, dadas las diferencias apuntadas, sino con el alcance que requiere la finalidad que justifica la previsión constitucional.»⁴⁴²

Como se puede ver, el punto de partida para determinar cuando los principios inspiradores del orden penal deben aplicarse, es la presencia del *ius puniendi* del Estado, es decir, la potestad estatal de sancionar a los administrados por la comisión de ilícitos. Tal y como menciona el Tribunal Constitucional «un mismo bien jurídico puede ser protegido por técnicas administrativas o penales», por lo que el camino que lleva a la sanción de ilícitos, dependiendo de ciertos criterios, puede discurrir por derroteros diferentes, asimismo administrativos o judiciales.⁴⁴³ Sin embargo, esos criterios sirven únicamente para decidir la vía para determinar la sanción aplicable, a unas conductas que ostentan una identidad sustancial, esto es, la quiebra del ordenamiento jurídico.⁴⁴⁴

Efectivamente, el ordenamiento sancionador penal y el administrativo, forman parte de un único poder punitivo del Estado, en el primer caso por parte del Poder Judicial y en el segundo del Poder Ejecutivo. En ambos casos se puede hablar de una identidad sustancial en su finalidad, ya que siempre estamos en presencia de la represión y castigo conductas

⁴⁴² STC 18/1981, de 8 de junio, fundamento jurídico 2.º. La cursiva es nuestra. Por lo demás, la doctrina constitucional que expresa la aplicabilidad de los principios del orden penal al derecho administrativo sancionador, ha sido nutrida por una abundante jurisprudencia posterior, entre la que se puede citar las SSTC 77/1983, de 3 de octubre, fundamento jurídico 3.º; 29/1989, de 6 de febrero, fundamento jurídico 6.º; 42/1989, de 16 de febrero, fundamento jurídico 5.º; 22/1990, de 15 de febrero, fundamento jurídico 4.º; 246/1991, de 19 de diciembre, fundamento jurídico 2.º; 146/1994, de 12 de mayo de 1994, fundamento jurídico 4.º y 197/1995, de 21 de diciembre, fundamento jurídico 7.º; entre otras.

⁴⁴³ Dichos criterios en la práctica se concretan «en: a) la naturaleza del órgano que impone las sanciones; b) la naturaleza de las propias sanciones, y c) los procedimientos a través de los cuales se imponen». MARTÍN QUERALT, LOZANO SERRANO, CASADO OLLERO, TEJERIZO LÓPEZ (1996), p. 496

⁴⁴⁴ En este sentido, el TEDH ha dicho: «Mientras que el Tribunal acepta los argumentos del Gobierno en este punto, sin embargo no pierde de vista el hecho de que no hay una separación absoluta entre la ley penal y la ley de "infracciones regulatorias" alemanas, en particular donde existe una conexión tan cercana entre el ilícito penal y la "infracción regulatoria". Tampoco el Tribunal ha pasado por alto que las normas de derecho común que aplican al procedimiento penal aplican por analogía a los procedimientos "administrativos" [...]» Sentencia del TEDH, caso *ÖZTÜRK CONTRA ALEMANIA* de 21 de febrero de 1984, párrafo 51. El original dice: «Whilst the Court thus accepts the Government's arguments on this point, it has nonetheless not lost sight of the fact that no absolute partition separates German criminal law from the law on "regulatory offences", in particular where there exists a close connection between a criminal offence and a "regulatory offence". Nor has the Court overlooked that the provisions of the ordinary law governing criminal procedure apply by analogy to "regulatory" proceedings, notably in relation to the judicial stage, if any, of such proceedings».

antijurídicas.⁴⁴⁵ En este sentido, esta identidad de sustancia es la que permitió el surgimiento de argumentos que propugnan la aplicabilidad de los principios del orden penal al orden administrativo.⁴⁴⁶

Cabe destacar que, aunque tratándose del principio de legalidad, el apartado primero del artículo 25 de la Constitución señala que «Nadie puede ser condenado o sancionado por acciones u omisiones que en el momento de producirse no constituyan delito, falta o infracción administrativa, según la legislación vigente en aquel momento». Únicamente nos interesa resaltar de esta lectura, el indistinto tratamiento que se le da a los delitos, faltas o infracciones administrativas, desde el punto de vista del respeto al principio de legalidad, lo que parece dar muestras de que el constituyente del 78, en el campo de los derechos fundamentales, hacía esa asimilación de sustancia de la que hablamos.⁴⁴⁷

El insistir en esta identidad sustancial tiene una gran importancia, dado que lo que se persigue es evitar que por medio de calificaciones artificiosas, unos determinados hechos sean sustraídos de la esfera penal mediante su tipificación como infracciones administrativas, y de esta manera, eludir o minorar las garantías y derechos que le son de aplicación al sospechoso o acusado. Sentado el principio de la identidad sustancial, no importa si la conducta se ubica en la esfera administrativa o judicial, en ambos casos habrán de respetarse las garantías que protegen a quien sea objeto de un proceso sancionatorio.⁴⁴⁸

Sin embargo, debe destacarse que la identidad de sustancia no implica una identidad formal, lo cual es evidenciado en las diferencias de ambos regímenes. En este sentido el Tribunal Constitucional ha dicho que: «Se impone aquí de nuevo la prudencia frente a intentos apresurados de trasladar mecánicamente garantías y conceptos propios del orden

⁴⁴⁵ Sin embargo, veremos que existe un sector minoritario de la doctrina que niega esta identidad sustancial de la que hablamos, como es el caso de **BAYONA DE PEROGORDO**, que establece una serie de criterios diferenciadores entre ambos. Dicha postura será analizada a la hora de revisar las diferentes tesis existentes, en cuanto a la aplicación del derecho a no autoincriminarse en el procedimiento sancionador tributario.

⁴⁴⁶ En este sentido, **GARBERÍ LLOBREGAT** ha dicho «Si de todo lo expuesto hasta ahora pudiera extraerse alguna conclusión, ésta sería, sin duda alguna, la constatación de la homogeneidad ontológica de las varias manifestaciones del derecho sancionador. Todos los criterios sustanciales mencionados no han servido para trazar una línea diferencial lo suficientemente precisa como para elaborar una Teoría General privativa de la infracción administrativa que no tuviera excesivos puntos de contacto con la Teoría General del Delito.» **GARBERÍ LLOBREGAT** (1989), p.68

⁴⁴⁷ Como apoyo a la tesis de que las sanciones administrativas y las penales tienen una identidad de sustancia, como reflejo del *ius puniendi* del Estado, ha dicho **GARBERÍ LLOBREGAT**: «En la actualidad puede decirse, casi sin ambages, que los ilícitos y las sanciones adjetivadas como «administrativas» tienen naturaleza «penal», y ellos por la quiebra que a la doctrina de la división de poderes supone el que la Administración ostente un poder sancionador. Por todo lo dicho, a los efectos de nuestra tesis, por infracción administrativa ha de entenderse aquél comportamiento contraventor de lo dispuesto en una norma jurídica a la que se apareja una sanción consistente en la privación de un bien o un derecho, y que no aparece calificado en el ordenamiento jurídico como delito o falta.» **GARBERÍ LLOBREGAT** (1989), p. 68

⁴⁴⁸ En este sentido vale la pena recordar que en opinión del TEDH, «Si a los Estados Contratantes se les permitiera bajo su discreción, clasificar una infracción como disciplinaria en vez de penal, o a procesar al autor de una infracción “mixta” como disciplinaria en vez de penal, la operatividad de las cláusulas fundamentales de los artículos 6 y 7 quedarían subordinadas a su voluntad soberana. La extensión de una libertad así llevaría a resultados incompatibles con el propósito y objetivo de el Convenio». Sentencia del TEDH de 8 de junio de 1976, caso *ENGEL CONTRA LOS PAÍSES BAJOS*, párrafo 81. Por lo demás, esta doctrina ha sido reiterada por el TEDH en varias oportunidades, entre ellas, en la Sentencia del caso *BENDENOUN CONTRA FRANCIA* de 24 de febrero de 1994 analizada anteriormente. Al respecto comenta **GARBERÍ LLOBREGAT**: «Y como no es posible un contraste a nivel ontológico, el único camino accesible para evitar el peligro de la elusión de las Garantías del Convenio de Roma en tanto aplicables al injusto administrativo —que apuntaba el TEDH— resulta ser la aplicación de los principios penales al ámbito de la potestad sancionadora de la Administración [...]» **GARBERÍ LLOBREGAT** (1989), p. 69

penal a actuaciones y procedimientos distintos y alejados del mismo, como es en este caso, el de gestión tributaria». ⁴⁴⁹

Ahora bien, en la práctica, son dos los principales criterios para determinar cuando una conducta debe ser sancionada a través de un procedimiento administrativo o uno judicial: el de oportunidad y el de gravedad. El primero de ellos se vincula con una decisión de política punitiva, basada en la necesidad de una potestad sancionatoria en manos de la Administración, que prescindiendo de los formalismos inherentes a los procesos judiciales, dote al procedimiento sancionatorio de características como una mayor inmediación, rapidez, flexibilidad y/o economía. En pocas palabras, lo que se conoce normalmente por *eficacia administrativa*. ⁴⁵⁰

El segundo de los criterios mencionados (muy relacionado con el primero), el de gravedad, atiende al grado de afectación del bien jurídico protegido, reservando la sanción penal a las conductas más graves. Como es sabido, en el campo del Derecho tributario, dicho bien jurídico protegido se encuentra en el genérico deber de contribuir al mantenimiento de los gastos públicos. Es decir, cuando el incumplimiento de una norma tributaria comporte una gravedad determinada, «se limita a aumentar el rigor de las consecuencias de su incumplimiento y a elevarlas del ámbito administrativo al penal». ⁴⁵¹

Por lo demás, este criterio de gravedad viene evidenciado por el propio artículo 25.3 CE al señalar que las sanciones impuestas por autoridad administrativa no pueden implicar la privación de libertad. ⁴⁵² Precisamente porque los delitos conllevan la posibilidad de penas de privación de libertad, se considera que en estos casos las garantías que cobijan al

⁴⁴⁹ STC 76/1990, de 26 de abril, fundamento jurídico 10.º. Ciertamente existen especiales circunstancias que hacen necesario (por la estructura propia del ordenamiento tributario), un tratamiento diferenciado en ambos regímenes. Un ejemplo de ello es la posibilidad imponer sanciones tributarias no sólo a personas físicas, sino también jurídicas. El Tribunal Constitucional además ha dicho: “Debe añadirse que junto a las diferencias apuntadas 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.” STC 18/1981 de 8 de junio, fundamento jurídico 2.º

⁴⁵⁰ No obstante, la búsqueda de la eficacia administrativa ha llevado a que se produzcan en la práctica, abusos del concepto en perjuicio de los derechos fundamentales, como se verá más adelante al analizar el caso particular del derecho a no autoincriminarse. Bástenos por el momento recordar lo dicho por **ESEVERRI MARTÍNEZ** en este sentido: «Las tradicionales, pero injustificadas, razones de agilidad y simplicidad en el desarrollo del procedimiento tributario, han fomentado también la confusión advertida. La agilidad que debe inspirar el desarrollo de las actuaciones de la Administración no puede instrumentarse a costa de las garantías que asisten a los legitimados en el procedimiento y en el caso que nos ocupa, desde luego, la simultaneidad de las funciones liquidadoras y sancionadoras no queda justificada por razones de simplificación y por el hecho de que sea el mismo órgano administrativo el encargado de fijar elementos del tributo y de calificar los ilícitos, pues confluyendo esas funciones en un mismo órgano, las garantías que deben presidir uno y otro procedimiento no resultan coincidentes [...]». **ESEVERRI MARTÍNEZ** (1995), p. 76

⁴⁵¹ STC 161/1997 de 2 de octubre, fundamento jurídico 5.º

⁴⁵² En este sentido **TORIO LÓPEZ** ha dicho: «[...] el artículo 25.3 de la Constitución que declara la ilegitimidad constitucional de la imposición de sanciones privativas de libertad por la Administración Pública, es susceptible de doble lectura: significa, en primer lugar, una rectificación del dilatado período histórico, en especial la última fase autocrática, en que las autoridades y funcionarios gubernativos estaban formalmente habilitados para la imposición de sanciones privativas de libertad. De la disposición se infiere que el Poder Judicial posee el monopolio de las intervenciones en la libertad ciudadana, de conformidad con el criterio, procedente del acervo ilustrado, de que la propiedad y libertad ciudadana se encuentra bajo salvaguarda jurisdiccional [...] permite entender —también—, a *sensu contrario* que es posible aún que la Administración Pública imponga sanciones, ya que no privativas, sí restrictivas de libertad y, por supuesto, multas de carácter administrativo [...]» **TORIO LÓPEZ** (1991), p. 2.530

acusado deben ser más acentuadas y, por tanto, se requiere siempre de un proceso en sede jurisdiccional. *Sensu contrario*, los procedimientos sancionadores administrativos implican una cierta minoración de dichas garantías, en aras de fomentar la pretendida eficacia administrativa.⁴⁵³

Estando de acuerdo con lo anterior como tesis de principio, debe advertirse que uno de los problemas que enfrentamos en el caso de las sanciones tributarias, es que éstas pueden tener grandes efectos sobre los administrados, por lo que resulta cuestionable que se permita esa atenuación del rigor de los derechos constitucionales. En atención a este problema, resulta indispensable la facultad del administrado de someter a una revisión jurisdiccional este tipo de actos, aunque en muchas ocasiones, ya se haya sufrido algún perjuicio. Precisamente en aras de otorgar las debidas garantías procesales, el poder punitivo de la Administración se podría considerar de carácter excepcional y con revisión en la Jurisdicción Contencioso Administrativa.⁴⁵⁴

Ahora bien, históricamente se ha permitido a la Administración el ejercicio de una potestad sancionadora en materia tributaria, y de hecho, como hemos visto, la propia Constitución lo autoriza. El régimen sancionador tributario se encuentra regulado principalmente a través del Real Decreto 1930/1998 de 11 de septiembre, así como por los criterios generales sentados por la Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes y la Ley General Tributaria.

Sin embargo, dado que el régimen sancionador tributario presenta una importante dosis de intercomunicación con otras áreas de la gestión tributaria, para tener un panorama completo del mismo, es menester referirse además, a otra serie de regulaciones sobre aspectos más particulares. En este sentido pueden citarse el Reglamento General de Inspección, el de Recaudación, el Real Decreto 136/2000 de 4 de febrero, de desarrollo de la Ley de Derechos y Garantías del Contribuyente, y otras normativas menores, como Instrucciones de la AEAT, en especial la número 9/1998, de 1 de abril de 1998, de su Director General.

Aparte de la normativa citada y los principios establecidos en la propia Constitución que deben inspirar cualquier actividad punitiva estatal, nos encontramos con la Ley 30/1992, de

⁴⁵³ Tal y como ha dicho **SAINZ DE BUJANDA**: «Si el legislador no conceptúa como «penas» a sanciones pecuniarias que carecen de significación indemnizatoria y que se asocian a las infracciones tributarias, esa actitud se explica por dos razones capitales: 1.^a) porque, dentro de un determinado grado de cultura y de educación social se estima que la infracción tributaria no alcanza el grado de antijuridicidad que se reputa necesaria para que una determinada conducta, transgresora de normas se tipifique como «ilícito penal» o «ilícito criminal» (expresiones, estas últimas de significación idéntica) y 2.^a) porque se considera que la lucha contra las infracciones tributarias debe legalmente ordenarse como función administrativa de contenido represivo y no como función jurisdiccional confiada por la ley a la autoridad judicial. A este fundamento primordial —que entraña, como se ve, una subestimación político-social de carácter antijurídico de la infracción tributaria y, a la vez, un criterio pragmático de distribución de poderes y competencias— se anexionan criterios o propósitos que derivan, en rigor, de las dos razones básicas que acabo de apuntar. Ejemplo: no se desea que la falta de pago por insolvencia del infractor de una multa tributaria pueda traer consigo la aplicación de una sanción subsidiaria de privación de libertad; también se huye de que el autor de infracciones tributarias tenga, por el hecho de haberlas cometido, «antecedentes penales»; se quiere, en fin, sobre todo, que la represión del fraude fiscal discurra por cauces administrativos, en razón a la flexibilidad que les distingue del rigor y formalismo generalmente adosados al proceso judicial penal. Para lograr todo esto, el ordenamiento corta por lo sano: a lo que «lógicamente» es pena lo desposee de esa conceptualización en el marco legal y le confiere una calificación diversa (por ejemplo, la sanción administrativa o civil).» **SAINZ DE BUJANDA** (1967), p. 565. Por lo demás, ya sabemos que con la posterior promulgación de la Constitución de 1978, la prohibición de penas privativas de libertad en el orden sancionador administrativo se hizo expresa.

⁴⁵⁴ A estos efectos se puede consultar la STC de 3 de octubre de 1983

26 de noviembre, de régimen jurídico de las administraciones públicas y del procedimiento administrativo común, que en lo concerniente a la potestad sancionadora administrativa, establece una serie de principios, en su mayoría, directamente extraídos de la Norma Fundamental.

Sin embargo, la aplicación de esa Ley en los procedimientos tributarios encuentra un carácter subsidiario.⁴⁵⁵ No obstante, salvados los aspectos procedimentales, la citada Ley resulta de aplicación en cuanto "régimen jurídico"⁴⁵⁶, tanto de la potestad sancionadora de la Administración, como de los principios que inspiran el procedimiento sancionador tributario, en especial, si se considera que esta Ley, representa en gran parte la plasmación de muchos derechos y garantías directamente derivados de la propia Constitución, y que son clásicos del ordenamiento penal.⁴⁵⁷

Es decir, que la Ley 30/1992 tiene un importante impacto en la legislación tributaria en todo lo relativo al régimen sancionador tributario, porque éste es también una manifestación del *ius puniendi* del Estado, en su vertiente administrativa⁴⁵⁸, y tal y como señala **SESMA SÁNCHEZ**, «no tendría sentido, por lo demás, que siendo la Administración única, la tributaria en particular quedara al margen de los principios generales sobre la potestad y sobre el procedimiento sancionador»⁴⁵⁹. El impacto de estos principios en la órbita tributaria, ha

⁴⁵⁵ En este sentido, la disposición adicional 5.ª de la Ley 30/1992 mencionaba: «1. Los procedimientos administrativos en materia tributaria y, en particular, los procedimientos de gestión, liquidación, comprobación, investigación y recaudación de los diferentes tributos se regirán por su normativa específica y, subsidiariamente, por las disposiciones de esta Ley. 2. La revisión de actos en vía administrativa en materia tributaria se ajustará a lo dispuesto en los artículos 153 a 171 de la Ley General Tributaria y disposiciones dictadas en desarrollo y aplicación de la misma.». Sin embargo, a raíz de la modificación operada por la Ley 4/1999 en el primer párrafo de dicha disposición Adicional 5.ª, se ha vuelto a incidir en una pretendida especialidad del derecho tributario, al mencionar: «Los procedimientos tributarios y la aplicación de los tributos se regirán por la Ley General Tributaria, por la normativa sobre derechos y garantías de los contribuyentes, por las Leyes propias de los tributos y las demás normas dictadas en desarrollo y aplicación. En defecto de norma tributaria aplicable, regirán supletoriamente las disposiciones de la presente Ley. En todo caso, en los procedimientos tributarios, los plazos máximos para dictar resoluciones, los efectos de su incumplimiento, así como, en su caso, los efectos de la falta de resolución serán los previstos en la normativa tributaria».

⁴⁵⁶ Tal y como señala **FALCÓN Y TELLA**, «conviene observar que, si bien el tenor literal de esta última Ley parece excluir su aplicación a los procedimientos tributarios (disp. adic. 5ª), sin embargo la jurisprudencia venía entendiendo, ya que es plenamente aplicable al ámbito fiscal en todas aquellas cuestiones que pudieran calificarse como de "régimen jurídico", y no meramente procedimentales, por lo que la novedad que supone la Ley 1/1998 no es tanta como a primera vista pudiera parecer». **FALCÓN Y TELLA** (1998-junio), p. 5

⁴⁵⁷ En este sentido **SESMA SÁNCHEZ** ha dicho que: «respecto de la LRJAP-PAC, resultan aplicables de forma directa al ámbito tributario aquellos preceptos de "régimen jurídico", esto es, no procedimentales, contenidos en el Título IX de esta norma, tanto los "principios de la potestad sancionadora" (artículos 127 a 133) como algunos de los "principios del procedimiento sancionador" (artículos 134 a 138) en la medida que consagran derechos y garantías de los ciudadanos frente a la actuación punitiva de la Administración [...] y que constituyen, a su vez, derivaciones de las propias garantías aplicables en el ámbito penal muchas de ellas, además, de origen constitucional como el principio de legalidad o el principio de irretroactividad de las normas sancionadoras no favorables o restrictivas de derechos fundamentales.» **SESMA SÁNCHEZ** (1998), p. 101. Para **SÁNCHEZ PEDROCHE**: «La virtualidad de dicha disposición adicional 5.ª, a nuestro entender, exige una doble consideración: a) No existen compartimentos estanco entre los distintos quehaceres de la Administración que determinen, para alguno de sus procedimientos, una asepsia completa respecto de la aplicación de los principios contenidos en la Ley 30/1992, y los procedimientos tributarios no pueden ser la excepción; b) Concretas especialidades que concurren en la materia tributaria han determinado su salvaguarda por el legislador ordinario, que es la finalidad principal de la referida disposición adicional» **SÁNCHEZ PEDROCHE** (2000), p. 79

⁴⁵⁸ Así lo ha reconocido la STS de 22 de enero de 1993, que declaró aplicable la Ley 30/1992 en relación con el régimen de infracciones.

⁴⁵⁹ **SESMA SÁNCHEZ** (1998), p. 101. También ha dicho **ROSEMBUJ**: «La sanción expresa el *ius puniendi*, cuya expresión puede transitar por la vía penal como por la administrativa (ex. Art. 25 CE). *La situación jurídica activa del ius puniendi del Estado es única y su ejercicio adorna y permea el ordenamiento jurídico en su conjunto, sin excepciones*. Ejemplo de esto es

quedado de manifiesto con la reciente aprobación de la Ley 1/1998, de derechos y garantías del contribuyente, la cual toma en gran parte muchos de los principios ya presentes en la Ley 30/1992, para hacerlos directamente aplicables en el ámbito tributario.⁴⁶⁰

Por otro lado, como habíamos advertido anteriormente, la potestad sancionadora de la Administración deriva directamente de la Constitución, pues en su artículo 25.3 señala que «La Administración civil no podrá imponer sanciones que, directa o subsidiariamente, impliquen privación de libertad», lo que a *sensu contrario*, indica esta habilitación en tanto no opere ese límite. Similar consecuencia se puede, además, inferir del artículo 25.1 CE, y en lo que se refiere a materia medioambiental, del artículo 45.3.⁴⁶¹

No obstante la identidad ontológica de las infracciones administrativas y penales, la ubicación de conductas dentro de una u otra categoría, responde, como habíamos mencionado, a una decisión de política legislativa. Las razones que aconsejan optar por la primera de ellas, una vez sentado que no representan una conculcación demasiado grave del ordenamiento, se basan en la ventaja de evitar “formalismos”, y dotar al procedimiento sancionatorio de mayor rapidez y flexibilidad.⁴⁶²

El problema se presenta porque el logro de esos objetivos, trae consigo una atenuación de las garantías procesales de los administrados, y por tanto, dicha opción, antes que la regla, debería ser la excepción. En otras palabras, será conveniente que siempre que nos encontremos en la necesidad de sancionar un comportamiento dado, optemos por la vía que mejor se adapte al respeto de los derechos constitucionales de las personas, es decir, la

la Ley 30/92, de 26 de noviembre, que regula el Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y el Procedimiento Administrativo Común, donde, como bien se afirma en el auto, los principios de la potestad sancionadora derivan claramente del Derecho penal, así como los principios del procedimiento sancionatorio» **ROSEMBUJ** (1996), p. 9. La cursiva es nuestra. La referencia de esta cita a “el auto”, se refiere al auto del 28 de febrero de 1996 de la Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, en la que se advierte de la posible inconstitucionalidad del artículo 58.2 e) de la Ley General Tributaria.

⁴⁶⁰ En este sentido cabe destacar los artículos 35, 131, 134 y 135 de la Ley 30/1992, los cuales aparecen en muchos aspectos reproducidos en la Ley 1/1998 con tal similitud, que caben pocas dudas respecto de la utilización modélica de la primera, para con la segunda. En este sentido **FALCÓN Y TELLA** ha dicho: «En todo caso —y aunque el texto que acaba de aprobarse se viene denominando coloquialmente como «Estatuto del Contribuyente»—, es claro que lejos de establecer un régimen «estatutario» o específico en este sector del ordenamiento, lo que hace es precisamente lo contrario: en unas ocasiones reitera —aunque era innecesario— la plena vigencia en el ámbito tributario de determinados preceptos constitucionales y de la Ley 30/1992, e incluso de la propia Ley General Tributaria, como es el caso de los arts. 2,3,4.3,4.4,5,8,13 a 23,33 y 36 de la Ley 1/1998» **FALCÓN Y TELLA** (1998-marzo), p. 5

⁴⁶¹ En este sentido, el artículo 25.3 C.E. dispone: «Nadie podrá ser condenado o sancionado por acciones u omisiones que en el momento de producirse no constituyan delito, falta o infracción administrativa, según la legislación vigente en aquel momento». El artículo 45.3 C.E. señala «Para quienes violen lo dispuesto en el apartado anterior —se refiere a una norma de protección del medio ambiente—, en los términos que la ley fije se establecerán sanciones penales o, en su caso, administrativas, así como la obligación de reparar el daño causado»

⁴⁶² En este sentido señala el Tribunal Constitucional: «No cabe duda que en un sistema en que rigiera de manera estricta y sin fisuras la división de los poderes del Estado, la potestad sancionadora debería constituir un monopolio judicial y no podría estar nunca en manos de la Administración, pero un sistema semejante no ha funcionado nunca históricamente y es lícito dudar que fuera incluso viable, por razones que no es ahora momento de exponer con detalle, entre las que se pueden citar la conveniencia de no recargar en exceso las actividades de la Administración de Justicia como consecuencia de ilícitos de gravedad menor, la conveniencia de dotar de una mayor eficacia al aparato represivo en relación con ese tipo de ilícitos y la conveniencia de una mayor intermediación de la autoridad sancionadora respecto de los hechos sancionados» STC 77/1983, de 3 de octubre, fundamento jurídico 2.º

judicial, tal y como lo ha manifestado el Tribunal Constitucional, «habida cuenta del carácter excepcional que los poderes sancionatorios en manos de la Administración presentan».⁴⁶³

Ahora bien, en el campo sancionador tributario, la dosis de minoración de garantías constitucionales, en nuestra opinión, se ha visto particularmente acentuada debido a esa fuerte interconexión entre el procedimiento sancionador tributario, con otros procedimientos de diferente finalidad en el ámbito de la gestión, que algunos autores no han dudado en calificar de simple confusión.⁴⁶⁴ El problema radica en que los perfiles del procedimiento sancionador no se encuentran debidamente definidos, y se mezcla en la práctica con actuaciones de procedimientos de gestión que persiguen distintos propósitos.⁴⁶⁵

Efectivamente, en el caso de los procedimientos de gestión, lo que se pretende es la adecuada cuantificación y cobro de los tributos debidos.⁴⁶⁶ A diferencia de lo anterior, el procedimiento sancionador tributario procura el castigo por incumplimiento de deberes y obligaciones tributarias.⁴⁶⁷ Y es que esa confusión de procedimientos se deja palpar en muchos aspectos desde la misma Ley General Tributaria, por ejemplo al contemplar como parte de la deuda tributaria el monto de las sanciones pecuniarias⁴⁶⁸, el tratamiento para

⁴⁶³ STC 42/1987, de 7 de abril, fundamento jurídico 2

⁴⁶⁴ En este sentido, **ROZAS ZORNOZA** ha derivado las siguientes conclusiones: «[...] Segunda.- La trascendencia de dicho régimen (el sancionador tributario) y la precisión que debe caracterizar al mismo, consideramos que no han sido asumidos por la normativa que se ha comentado, al poderse calificar de confusa, discrecional, no ajustada a los principios de garantía penal y de dudosa constitucionalidad en algunos casos. Tercera.- Las calificaciones señaladas, y otras, de características análogas, que podrían atribuirse al nuevo régimen sancionador, hacen que podamos decir que éste ha venido a crear, para el contribuyente, un marco de acusada inseguridad.» **ROZAS ZORNOZA** (1987), p. 253

⁴⁶⁵ En este sentido: “En mi opinión, los principios que informan la instrucción del procedimiento de liquidación tributaria no son coincidentes con los que inspiran el desarrollo del procedimiento sancionador, el primero tiene su fundamento en el genérico deber de contribuir al sostenimiento del gasto público en función de las capacidades económicas individuales, mientras que el segundo arranca del llamado *ius puniendi* del Estado concretándose en este punto, en la existencia de una potestad sancionadora de la Administración (...) a través del procedimiento de liquidación lo que se pretende es constatar la situación tributaria del sujeto pasivo, fijando después el importe de la obligación tributaria, mientras que a través del procedimiento sancionador lo que se persigue es la calificación de las conductas infractoras, la identificación del sujeto infractor y la graduación de la sanción en atención a la relevancia de la conducta.” **ESEVERRI MARTÍNEZ** (1995), pp. 73-74

⁴⁶⁶ En este sentido se ha dicho que la gestión tributaria se refiere a «una tarea de administrativa de mera aplicación del contenido sustancial del instituto —el tributo—, pero sin efectos ni incidencia sobre él; desarrollada a través de procedimientos y actos administrativos con los que se persigue, fundamentalmente, comprobar los términos en que se han producido los hechos impositivos y obtener los ingresos que de esa realización derivan» **MARTÍN QUERALT, LOZANO SERRANO, CASADO OLLERO, TEJERIZO LÓPEZ** (1996), p. 346

⁴⁶⁷ Así lo ha manifestado **SÁINZ DE BUJANDA** al decir: «Cabe, en fin, que la norma tributaria configure una sanción que no vaya dirigida a obtener el cumplimiento de la prestación tributaria de contenido pecuniario, ni a resarcir al ente público acreedor del daño experimentado por una prestación morosa, sino a castigar al infractor por la transgresión del ordenamiento que la infracción —cualquiera que sea su modalidad— entraña. Esa sanción puede tener contenido diverso [...], pero su finalidad —esto es lo decisivo— no consiste en asegurar los derechos de contenido patrimonial que al Fisco acreedor corresponden dentro de una relación jurídica concreta [...] sino intimidar al contribuyente —tanto al infractor actual, como a cualquier otro infractor en potencia— para que la conducta contraria al ordenamiento tributario no se reitere o no llegue a producirse. La sanción es, entonces, netamente represiva o punitiva. Se trata en suma, de una pena.» **SÁINZ DE BUJANDA** (1985), p. 622. En lo dicho por el citado autor, se incluye asimismo el delito fiscal, cuya comisión entraña, como sabemos, la posibilidad de privación de libertad.

⁴⁶⁸ En este sentido **ROSEMBUJ** señala: «La sanción es, por definición, extraña a la cuota tributaria y, por tanto, difícilmente puede formar parte de la deuda tributaria [...]. La ejecución de la deuda tributaria, en caso de liquidación administrativa, conlleva, de acuerdo al artículo 58.2 LGT, la simultánea ejecución de sus componentes, entre los que destaca la sanción tributaria. Y, por razón jurídica de garantía constitucional, resulta que no puede confundirse lo inconfundible ni asimilarse lo que es ajeno: la sanción evidencia la actividad punitiva del Estado y la deuda tributaria resulta la consecuencia de la realización del hecho imponible y los deberes patrimoniales principales y accesorios que le siguen» **ROSEMBUJ** (1996), p. 10

quien colabora en la comisión de una infracción tributaria como deudor, en vez de infractor⁴⁶⁹, o el deber de aportar pruebas a la Inspección Tributaria que para ser utilizadas posteriormente en un procedimiento sancionador, entre otras.

Y en ausencia de una clara proposición de lo que esos matices representan en la realidad, conviene que revisemos, aunque sea someramente, la dirección que dicho Tribunal ha otorgado a esos matices, a efectos de sopesar posteriormente la posición que ha mantenido con respecto al derecho a no autoincriminarse.

2.1. MATICES DE SU APLICACIÓN EN EL ÁMBITO PROCEDIMENTAL TRIBUTARIO

Sin negar la conveniencia de este criterio como tesis de principio, hemos de señalar que los "matices" con que han de aplicarse los principios de inspiración penal en el procedimiento sancionador tributario, no deben conducir a una atenuación o minoración de las garantías procesales en el ámbito administrativo, hasta el punto de violar su contenido esencial, o que las haga de difícil o imposible reparación en procedimientos posteriores, especialmente si consideramos que en la práctica, las sanciones por infracciones tributarias pueden llegar a tener grandes efectos sobre los administrados. Esto hace que el criterio de gravedad sea, al menos, discutible en cuanto a justificación de que los acusados de infracciones tributarias no gocen de similares garantías, a las que tendrían en un proceso judicial.

Retomando la idea anterior, la identidad de sustancia entre el régimen penal y el sancionador tributario, es la que permite el surgimiento de argumentos que propugnan la aplicabilidad de los principios del orden penal al orden administrativo sancionador. Sin embargo, debe destacarse que la identidad de sustancia no implica una identidad formal, lo cual es evidenciado en ciertos rasgos distintivos de ambos regímenes. En este sentido cabe mencionar que la STC 18/1988, advierte que «los principios inspiradores del orden penal son de aplicación, *con ciertos matices*, al derecho administrativo sancionador». Ahora cabe preguntarse, ¿cuáles son esos matices y en que consisten?⁴⁷⁰

Desgraciadamente no existe una doctrina clara en este sentido por parte del Tribunal Constitucional, por lo que habrá que referirse a la casuística en la que dicho Tribunal analice la mayor o menor adecuación de cada principio o derecho en particular, a los procedimientos administrativo sancionadores, ya que según su opinión, «esta operación no puede hacerse de forma automática, dadas las diferencias existentes entre uno y otro

⁴⁶⁹ Con respecto al artículo 38.1 LGT, menciona **ESEVERRI MARTÍNEZ**: «El responsable, en cualquiera de sus modalidades, es un deudor tributario que la Ley sitúa junto al sujeto pasivo para garantizar así el cumplimiento de las prestaciones tributarias, pero desde cualquier punto de análisis que se haga, quien colabora en la comisión de una conducta infractora es infractor, no deudor de una obligación tributaria» **ESEVERRI MARTÍNEZ** (1995), p. 76

⁴⁷⁰ En este sentido, la citada sentencia, luego de referirse al «límite que establece el propio artículo 25, en su número 3.º, al señalar que la Administración Civil no podrá imponer penas que directa o subsidiariamente impliquen privación de libertad», añade que existen otras diferencias 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.» STC 18/1981 de 8 de junio, fundamento jurídico segundo.

procedimiento. De modo que la aplicación de dichas garantías a la actividad sancionadora de la Administración [las del artículo 24 CE] sólo es posible en la medida necesaria para preservar los valores esenciales que se encuentran en la base del precepto constitucional y resulten compatibles con la naturaleza del procedimiento administrativo sancionador». ⁴⁷¹

Como veremos de seguido, esos matices en la aplicación de los principios penales en el ordenamiento sancionador administrativo, pueden consistir tanto en una atenuación de su rigor (reserva de ley), como en la extensión de un principio que no aparece expresamente en la Constitución (non bis in idem), o incluso en una adaptación propia de la estructura del ordenamiento tributario (capacidad infractora de personas jurídicas).

2.1.1. El principio de reserva de ley

Uno de los matices que encontramos en el derecho sancionador administrativo, posiblemente por su consideración de régimen punitivo de ilícitos de menor gravedad que los penales, es que el principio de reserva de ley, tiene una aplicación menos estricta. ⁴⁷² En este sentido, mientras que la reserva de ley en materia penal implica la necesidad de un régimen regulado mediante ley orgánica, en el campo de las infracciones administrativas, éste puede ser regulado por medio de ley ordinaria. ⁴⁷³

El razonamiento anterior se basa en el hecho de la exigencia de regular mediante ley orgánica las materias que afecten los derechos y garantías fundamentales. Dado que la privación de libertad es la sanción por antonomasia del régimen penal de nuestros días (aunque por supuesto no la única), y que la libertad es un derecho fundamental, resulta obligado que cuando esté en juego este derecho, su regulación se haga de acuerdo con una previsión legal de esta categoría.

Sin embargo, dado que esta posibilidad está en la Constitución expresamente negada al régimen de infracciones administrativas, y por la obviedad que representa el hecho de que a las personas jurídicas les sea imposible imponerles sanciones de privación de libertad, resulta innecesaria la citada exigencia. En este sentido, el Tribunal Constitucional ha hecho las siguientes precisiones:

⁴⁷¹ STC 197/1995, de 21 de diciembre, fundamento jurídico 7.º, que reconfirma la doctrina sentada a través de las SSTC 246/1991, de 19 de diciembre, fundamento jurídico 2.º, 22/1990 de 15 de febrero, fundamento jurídico 4.º, 42/1989, de 16 de febrero, fundamento jurídico 5.º, 29/1989, de 6 de febrero, fundamento jurídico 6.º, 18/1981, de 8 de junio, entre otras.

⁴⁷² La reserva de ley está establecida de manera genérica por el artículo 9.3 CE, bajo la denominación de principio de legalidad, y de manera específica en el campo tributario a través de los artículos 31.3 y 133.1 CE.

⁴⁷³ Al respecto se ha dicho: «Teniendo presente lo dispuesto en los arts. 53.1 y 81.1 —y nosotros añadiríamos el 25.1— CE, cabe entender que mientras en materia de delitos rige el principio de reserva de ley orgánica, en materia de infracciones administrativas será suficiente con que su tipificación y sanción se realicen de conformidad con lo dispuesto en una ley ordinaria, de forma que el Reglamento sólo pueda realizar una mera especificación del tipo genérico ya definido en la ley. En caso contrario se estaría incumpliendo el principio referido, como se cumple cuando se incluyen cláusulas abiertas o tipos de perfiles borrosos.» MARTÍN QUERALT, LOZANO SERRANO, CASADO OLLERO, TEJERIZO LÓPEZ (1996). p. 498. En este sentido se puede consultar la siguiente jurisprudencia: STC 77/1983, de 3 de octubre; STC 42/1987, de 7 de abril; STC 101/1988, de 8 de junio; STC 25/1984, de 23 de febrero; STC 32/1984, de 8 de marzo; STC 140/1986, de 11 de noviembre; entre otras.

«[...] si bien el alcance de la reserva de Ley establecida en el art. 25.1 no puede ser tan estricto en relación con la regulación de las infracciones y sanciones administrativas como por referencia a los tipos y sanciones penales en sentido estricto, bien por razones que atañen al modelo constitucional de distribución de las potestades públicas, bien por el carácter en cierto modo insuprimible de la potestad reglamentaria en ciertas materias bien, por último, por exigencias de prudencia o de oportunidad que pueden variar en los distintos ámbitos de ordenación territoriales o materiales, en todo caso aquel precepto constitucional determina «la necesaria cobertura de la potestad sancionadora de la Administración en una norma de rango legal»⁴⁷⁴

El Tribunal Constitucional también ha explicitado cuales son los límites que la reserva de ley impone a la potestad sancionadora de la Administración, de acuerdo con el artículo 25.1 CE:

- 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 sancionatorios en manos de la Administración presentan;
- La interdicción de las penas de privación de libertad, a las que puede llegarse de modo directo o indirecto a partir de las infracciones sancionadas;
- El respeto de los derechos de defensa, reconocidos en el artículo 24 de la Constitución, que son de aplicación a los procedimientos que la Administración siga para imposición de sanciones, y
- Finalmente, la subordinación a la autoridad judicial. La subordinación de los actos de la Administración de imposición de sanciones a la autoridad judicial exige que la colisión entre una actuación jurisdiccional y una actuación administrativa haya de resolverse en favor de la primera.⁴⁷⁵

De las anteriores notas nos interesa recalcar dos aspectos. Por un lado, se hace patente el *matiz* de que el régimen sancionador administrativo, por sus características y consecuencias, conlleva una atenuación en el rigor con que debe entenderse el principio de reserva de ley, en comparación con el régimen penal. Por otro, la reiteración clara y explícita de que a estos procedimientos le son aplicables, antes que los principios informadores del orden penal, las garantías y derechos contenidos por el artículo 24 CE de manera directa, en atención a la misma naturaleza que comparten.

2.1.2. La responsabilidad de las personas jurídicas

Una de las peculiaridades que distinguen al derecho sancionador tributario del ordenamiento penal, es que en éste último existe una absoluta preeminencia de la responsabilidad por ilícitos penales de parte de las personas físicas. No obstante, en el

⁴⁷⁴ STC 42/1987, de 7 de abril, fundamento jurídico 2.º. En este sentido también consultar las SSTC 2/1987, de 21 de enero y 87/1985, de 16 de julio.

⁴⁷⁵ STC 77/1983, de 3 de octubre, fundamento jurídico 3.º

Derecho sancionador tributario, al estar estructurado en torno al pago de cantidades dinerarias, es claro que las personas jurídicas, como sujetos capaces de obrar, disfrutar derechos y tener obligaciones, tienen la facultad de ser acreedoras y deudoras de sumas dinerarias, y por ende, se entiende que la deuda tributaria y el cumplimiento de las obligaciones formales que se le aparejan, puedan serle imputables a ésta, debido a la ficción jurídica que representa.⁴⁷⁶

De acuerdo con lo anterior, la Ley General Tributaria en su artículo 30 señala que «Es sujeto pasivo la persona natural o *jurídica* que según la Ley resulta obligada al cumplimiento de las prestaciones tributarias, sea como contribuyente o como sustituto del mismo». De esto se sigue, asimismo, que las personas jurídicas pueden también ser los sujetos activos de infracciones tributarias, y por ende, receptores de las sanciones por tales conductas.⁴⁷⁷ En este sentido el Tribunal Constitucional, luego de argumentar sobre la dimensión personalísima de los ilícitos penales, matiza:

«Todo ello, sin embargo, no impide que nuestro Derecho administrativo admita la responsabilidad directa de las personas jurídicas, reconociéndoles, pues, capacidad infractora. Esto no significa, en absoluto, que para el caso de las infracciones administrativas cometidas por personas jurídicas se haya suprimido el elemento subjetivo de la culpa, sino simplemente que ese principio se ha de aplicar necesariamente de forma distinta a como se hace respecto de las personas físicas. Esta construcción distinta de la imputabilidad de la autoría de la infracción a la persona jurídica nace de la propia naturaleza de ficción jurídica a la que responden estos sujetos. Falta en ellos el elemento volitivo en sentido estricto, pero no la capacidad de infringir las normas a las que están sometidos. Capacidad de infracción y, por ende, reprochabilidad directa que deriva del bien jurídico protegido por la norma que se infringe y la necesidad de que dicha protección sea realmente eficaz [...] por el riesgo que, en consecuencia, debe asumir la persona jurídica que está sometida al cumplimiento de dicha norma».⁴⁷⁸

Lo anterior representa un notable ejemplo de la peculiaridad del régimen administrativo sancionador, en cuanto dota de capacidad infractora a entidades morales, en tanto y en cuanto, exista una especialidad que así lo justifique, ya que «si bien éstas —en sentido estricto— no pueden ser culpables o inocentes (no nacen, mueren, compran o venden) «el Derecho finge todo ello». Esto es, que por la ficción inherente a la existencia de las personas jurídicas, la culpabilidad de éstas tiene que explicarse de manera distinta a la de una persona física».⁴⁷⁹

⁴⁷⁶ No es este el momento de discutir las teorías que propugnan la posible autoría de ilícitos penales por parte de personas jurídicas, en cuyo caso estaríamos ante supuestos especialísimos, y que en todo caso, no son en absoluto nota predominante en el Derecho penal. Por lo demás, se entiende que la jurisprudencia, ante éste razonamiento atribuye en todo caso, la responsabilidad de los ilícitos penales, no a la persona jurídica en sí, sino a las personas físicas que realizaron dichas conductas. En este sentido, la sentencia de 17 de octubre de 1989 de la Sala Especial de Revisión del Tribunal Supremo, rechazó la sanción directa de entidades bancarias, ya que las infracciones que cometieran sus empleados «son imputables directa e inmediatamente a ellos y no a la empresa como consecuencia de la dimensión personalísima del ilícito, sea penal o administrativo [...] Es por tanto a los autores de tal conducta a quienes debe achacarse la culpabilidad de lo sucedido e imponerse la sanción [...]».

⁴⁷⁷ Y así lo establece el artículo 77.3 de la citada Ley, al disponer que: «Serán sujetos infractores las personas físicas o jurídicas y las entidades mencionadas en el artículo 33 de esta Ley que realicen las acciones y omisiones tipificadas como infracciones en las Leyes [...]»

⁴⁷⁸ STC 246/1991, de 19 de diciembre, fundamento jurídico 2.º

⁴⁷⁹ RODRÍGUEZ VINDAS (1997), p. 52

Vemos como el matiz así introducido, representa una adecuación necesaria del elemento subjetivo de la culpa típico del ordenamiento penal, en atención a la estructura del régimen tributario. Este asunto tiene importancia desde el punto de vista el derecho a no autoincriminarse, porque admitida la capacidad infractora en el ámbito tributario de las personas jurídicas, debe también admitirse la aplicación de los derechos que les son reconocidos a las personas físicas que cometan este tipo de infracciones, en tanto su naturaleza así lo permita.⁴⁸⁰

2.1.3. El principio de *Non bis in idem*

El principio de *non bis in idem* se refiere a la imposibilidad de que unos mismos hechos o conducta, sean juzgados y sancionados en dos o más procesos.⁴⁸¹ Este principio ha sido tradicionalmente conectado a la esfera del derecho penal, aunque su aplicación en el ordenamiento sancionador administrativo ha encontrado una pacífica recepción.⁴⁸² En este sentido **RODRÍGUEZ VINDAS** señala que «El principio *non bis in idem* no está expresamente reconocido en la CE. Sin embargo, por encontrarse íntimamente unido a los principios de legalidad y tipicidad, dicho principio debe ser respetado en materia sancionadora —se refiere a la materia sancionadora administrativa—».⁴⁸³

⁴⁸⁰ En este sentido podemos señalar la Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 18 de octubre de 1989, conocida como el caso *ORKEM CONTRA LA COMISIÓN DE LAS COMUNIDADES EUROPEAS*, párrafo 35, así como la Sentencia del TEDH de 27 de febrero de 1992, en el caso *SOCIÉTÉ STENUIT CONTRA FRANCIA* (Comisión Europea de Derechos Humanos, *Société Stenuit contra Francia* de 30 de mayo de 1991, demanda N° 11598/85), que serán reseñadas más adelante.

⁴⁸¹ Aunque como menciona el Tribunal Constitucional «[...] la regla del non bis in ídem no siempre imposibilita la sanción de unos mismos hechos por autoridades de distinto orden y que los contemplen, por ello, desde perspectivas diferentes (por ejemplo, como ilícito penal y como infracción administrativa o laboral) [...]» STC 159/1985, de 27 de noviembre, fundamento jurídico 3.º

⁴⁸² Como una forma indirecta de reconocimiento de este principio, el artículo 77.6 LGT dispone: «En los supuestos en que la Administración tributaria estime que las infracciones pudieran ser constitutivas de los delitos contra la Hacienda Pública, pasará el tanto de culpa a la jurisdicción competente y se abstendrá de seguir el procedimiento administrativo mientras la autoridad judicial no dicte sentencia firme, tenga lugar el sobreseimiento o archivo de las actuaciones o se produzca la devolución del expediente por el Ministerio Fiscal. La sentencia condenatoria de la autoridad judicial excluirá la imposición de sanción administrativa. De no haberse apreciado la existencia de delito, la Administración tributaria continuará el expediente sancionador con base a los hechos que los Tribunales hayan considerado probados.». Por su parte, el RD 1930/1998 de 11 de septiembre señala: «Artículo 5. Procedimiento administrativo y delitos contra la Hacienda Pública. En los supuestos en que la Administración tributaria estime que las infracciones cometidas pudieran ser constitutivas de los delitos contra la Hacienda Pública regulados en el Código Penal, pasará, previa notificación al interesado el tanto de culpa a la jurisdicción competente y se abstendrá de seguir el procedimiento administrativo mientras la autoridad judicial no dicte sentencia firme, tenga lugar el sobreseimiento o archivo de las actuaciones o se produzca la devolución del expediente por el Ministerio Fiscal. A tal efecto, los Jefes de las Unidades Administrativas competentes remitirán a los Delegados especiales de la Agencia Estatal de Administración Tributaria o a los Directores de Departamento correspondientes todas las actuaciones practicadas y diligencias incoadas con el informe del funcionario competente sobre la presunta concurrencia en los hechos de los elementos constitutivos de delito contra la Hacienda Pública.»

⁴⁸³ **RODRÍGUEZ VINDAS**, (1997), p. 54. El autor toma aquí prestados los argumentos utilizados en las SSTC 2/1981, de 30 de enero y 77/1983, de 30 de octubre. En este sentido, el Tribunal Constitucional dijo: «La sentencia de este Tribunal de 30 de enero de 1981 [2/1981] reconoce el principio llamado de «non bis in idem», íntimamente unido al principio de legalidad de las infracciones que recoge el artículo 25 de la Constitución. El principio «non bis in idem» determina una interdicción de la duplicidad de sanciones administrativas y penales respecto de unos mismos hechos, pero conduce también a la imposibilidad de que, cuando el ordenamiento permite una dualidad de procedimientos, y en cada uno de ellos ha de producirse un enjuiciamiento y una calificación de unos mismos hechos, el enjuiciamiento y la calificación que en el plano jurídico puedan

Por su parte, el Tribunal Constitucional ha dicho que este principio «[...] impide el que por autoridades del mismo orden, y a través de procedimientos distintos, se sancione repetidamente la misma conducta. Semejante posibilidad entrañaría, en efecto, una inadmisibles reiteración en el ejercicio del *ius puniendi* e, inseparablemente, una abierta contradicción con el mismo derecho a la presunción de inocencia, porque la coexistencia de dos procedimientos para un determinado ilícito deja abierta la posibilidad contraria a aquel derecho, de que unos mismos hechos, sucesiva o simultáneamente, existan o dejen de existir para los órganos del Estado [...] es claro, sin embargo, que su misma naturaleza, el principio «*non bis in idem*» sólo podrá invocarse en el caso de duplicidad de sanciones, frente al intento de sancionar de nuevo desde la misma perspectiva de defensa social de unos hechos ya sancionados o como medio para obtener la anulación de sentencias posteriores [...]»⁴⁸⁴

Sobre lo dicho, opinamos que no obstante estar de acuerdo en que el principio *non bis in idem* es aplicable al orden sancionador administrativo, no lo es en virtud de su vínculo con los principios de legalidad, tipicidad o presunción de inocencia. En primer lugar, nada impide (excepto precisamente el principio *non bis in idem*) que una misma conducta esté tipificada como dos delitos distintos. Si dicha tipificación “doble”, está hecha mediante ley, tampoco se violaría el principio de legalidad.

Por otro lado, la presunción de inocencia se refiere a que en caso de duda, el acusado deberá que tenerse por inocente y que la carga de la prueba compete a quien acusa, por lo cual tampoco se observa que el principio *non bis in idem* sea una consecuencia de la citada presunción. El razonamiento del Tribunal va más bien, en la dirección de las posibles incongruencias que podrían suscitarse, por existir la posibilidad de que en un procedimiento el ilícito se diera por probado y en otro no, cosa en la que estamos de acuerdo.⁴⁸⁵

No obstante, encontramos este principio como una consecuencia del principio general de proporcionalidad, porque la acumulación de sanciones de procedimientos distintos, caería con facilidad en una desproporción de las penas anudadas a una única conducta.⁴⁸⁶ Más

producirse, se hagan con independencia, si resultan de la aplicación de normativa diferente, pero que no pueda ocurrir lo mismo en lo que se refiere a la apreciación de los hechos, pues es claro que unos mismos hechos no pueden existir y dejar de existir para los órganos del Estado.» STC 77/1983, de 3 de octubre, fundamento jurídico 4.º. También se pueden consultar las SSTC 66/1986, 154/1990 y 204/96 entre otras.

⁴⁸⁴ STC 159/1985, de 27 de noviembre, fundamento jurídico 3.º

⁴⁸⁵ En este sentido, el Tribunal Constitucional ha dicho: «En efecto, hemos de reiterar que la articulación procedimental del *non bis in idem* (recogido con carácter general en el art. 133 de la Ley 30/1992, y desarrollado en los arts. 5.º y 7.º del Real Decreto 1398/1993, de 4 de agosto, por el que se aprobó el Reglamento del Procedimiento para el Ejercicio de la Potestad Sancionadora), se orienta, esencialmente, no tan sólo a impedir el proscrito resultado de la doble incriminación y castigo por unos mismos hechos, sino también a evitar que recaigan eventuales pronunciamientos de signo contradictorio, en caso de permitir la prosecución paralela o simultánea de dos procedimientos -penal y administrativo sancionador- atribuidos a autoridades de diverso orden. A impedir tales resultados se encamina la atribución prioritaria a los órganos jurisdiccionales penales del enjuiciamiento de hechos que aparezcan, prima facie, como delitos o faltas, atribución prioritaria que descansa en la exclusiva competencia de este orden jurisdiccional para depurar y castigar las conductas constitutivas de delito, y no en un abstracto criterio de prevalencia absoluta del ejercicio de su potestad punitiva sobre la potestad sancionadora de las Administraciones públicas, que encuentra también respaldo en el texto constitucional». Sentencia del Tribunal Constitucional 117/1999, de 11 de octubre, fundamento jurídico 4.º.

⁴⁸⁶ Así, el Tribunal Constitucional ha dicho que: «[...] Para que sea jurídicamente admisible la sanción disciplinaria impuesta en razón de una conducta que ya fue objeto de condena penal es indispensable que el interés jurídicamente protegido sea distinto y que la sanción sea proporcionada a esa sanción.» STC 234/1991, de 10 de diciembre, fundamento jurídico 2.º. En este sentido, lo que la proporcionalidad exige es que “el total” de sanciones no sobrepase una magnitud no ponderable a la lesión del bien o bienes jurídicamente protegidos. En este sentido el Tribunal Constitucional ha dicho «[...] es preciso

importante aún, es que el principio *non bis in idem* se deriva del principio de seguridad jurídica, puesto que si un mismo acto pudiera ser sancionado repetidamente en procedimientos diferentes, las personas estarían en una permanente situación de inseguridad, al existir la posibilidad de procesos recurrentes de manera indefinida. Al decir del Tribunal Constitucional, sería «una inadmisibles reiteración en el ejercicio del *ius puniendi*»,⁴⁸⁷

Por tanto, el principio que analizamos, lo entendemos principalmente como una exigencia de la seguridad jurídica. Ahora bien, independientemente de las importantes consecuencias que tiene la inclusión de este principio en el orden sancionador administrativo (materia de otro estudio), lo que más nos interesa recalcar son los siguientes aspectos:

- Este principio, ha sido reconocido por el Tribunal Constitucional como límite al *ius puniendi* del Estado, con un rango equivalente al de un derecho constitucional, en virtud de la *intima conexión* que el citado Tribunal le atribuye con otros derechos constitucionales. Todo lo anterior, a pesar de que este principio no se haya constitucionalizado expresamente.
- Ciertamente su inclusión como principio informador de la potestad sancionadora de la Administración, no encuentra obstáculos para su inserción en los procedimientos que plasman esta potestad, pues nada hay en su naturaleza que lo impida.

Estos argumentos nos serán de gran utilidad posteriormente, para fundamentar el pleno apoyo constitucional que tiene el derecho a no autoincriminarse, y su aplicabilidad en el procedimiento sancionador tributario. Baste decir por el momento, que en el caso de este derecho, a pesar de no estar reconocido bajo esa nomenclatura, no sólo existen derechos constitucionales que guardan una absoluta conexión él, sino que en vez de ser su causa, son su consecuencia. Por último, cabe destacar que no se encuentra nada en la naturaleza de este derecho, que impida su inclusión en el orden sancionador tributario, excepto el clásico argumento sobre la eficacia administrativa, que será criticado oportunamente.

2.1.4. La separación del órgano instructor y decisor

Otro de los principios que inspira el orden penal, y el cual ha sido *matizado* en el ámbito sancionador tributario, es el de la necesaria separación entre las funciones del órgano de instrucción y el de decisión. El fundamento básico de este principio se basa en la necesidad de que los procedimientos sancionatorios sean lo más objetivos e imparciales que sea posible. En este sentido, la inmediatez que el instructor llega a tener con los hechos que investiga, ciertamente pueden vulnerar su objetividad con respecto al supuesto infractor, y

declarar que la previsión legal de sanciones acumulables no sólo no es algo exclusivo de la LGT, y ni siquiera del Derecho Administrativo sancionador, sino que tampoco es extraña [...] al propio Código Penal, pues en dicho cuerpo legal no son infrecuentes las penas accesorias de otras principales, consistentes en la privación de derechos o del ejercicio de funciones cuando los sujetos penalmente responsables ejercen funciones o cargos públicos» STC 76/1990, de 26 de abril, fundamento jurídico 5.º

⁴⁸⁷ STC 159/1985, de 27 de noviembre, fundamento jurídico 3.º

darse de este modo un vicio en la apreciación de los hechos, y un posible endurecimiento en la sanción aplicable.⁴⁸⁸

Aunque esta cuestión será posteriormente objeto de análisis, cabe mencionar que dicha separación funcional se encuentra disminuida en el ordenamiento sancionador administrativo en general, y prácticamente inexistente el sancionador tributario en particular. En este último caso, se ha dicho que debido a que tanto la Inspección como quien se encarga de imponer las sanciones, se encuentran funcionalmente vinculados por una misma estructura orgánica, es imposible que dicha separación alcance la dimensión que existe en la esfera jurisdiccional. En este sentido advierte el Tribunal Constitucional:

«Por la naturaleza misma de los procedimientos administrativos, en ningún caso puede exigirse una separación entre instrucción y resolución equivalente a la que respecto de los Jueces ha de darse en los procesos jurisdiccionales. El derecho al Juez ordinario predeterminado por la ley y a un proceso con todas las garantías -entre ellas, la independencia e imparcialidad del juzgador- es una garantía característica del proceso judicial que no se extiende al procedimiento administrativo, ya que la estricta imparcialidad e independencia de los órganos del poder judicial no es, por esencia, predicable con igual significado y en la misma medida de los órganos administrativos»⁴⁸⁹

Y si bien en el extracto citado habla de una no "equivalencia", el Tribunal ha ido más lejos al señalar que el derecho a la separación de las funciones de instrucción y decisión «al enmarcarse dentro de las garantías esenciales del proceso penal acusatorio, no es necesariamente extensible a otros procesos de similar naturaleza como es el caso del procedimiento administrativo sancionador».⁴⁹⁰

Afortunadamente, este no ha sido el caso del procedimiento sancionador tributario, al menos desde hace época muy reciente, dado que con la promulgación de la Ley de Derechos y Garantías del Contribuyente se ha pretendido llegar a esa tan reclamada separación. No obstante, y como veremos en su momento, esta separación se ha regulado

⁴⁸⁸ En este sentido, la STSJ de Asturias de 16 mayo de 2000, versa sobre un expediente sancionador, incoado como consecuencia de la disconformidad del contribuyente de un acta de inspección, que fue instruido por un actuario, y resuelto posteriormente por el mismo funcionario, al ser nombrado Inspector-Jefe. La sanción fue impuesta bajo la vigencia del Reglamento de procedimiento para sancionar las infracciones administrativas aprobado por Real Decreto 2631/1985, de 18 de diciembre, es decir, antes de la vigencia de la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes y el Real Decreto 1930/1998, de 11 de septiembre, por el que se desarrolla el régimen sancionador tributario. En la sentencia, el Tribunal no aceptó el argumento formalista de que el órgano de comprobación fue distinto del órgano que resolvió el expediente, dando preferencia a la realidad material de que la persona que resolvió fue la misma que tramitó la comprobación. En consecuencia, se declaró la nulidad de la liquidación, por infracción de la garantía de separación de órganos de comprobación y de resolución, establecida por el Reglamento General de la Inspección de los Tributos.

⁴⁸⁹ STC 76/1990, fundamento jurídico 8.º. En este sentido, el Tribunal Constitucional también ha dicho: «[...] no puede pretenderse que el Instructor en un procedimiento administrativo sancionador, y menos aún el órgano llamado a resolver el expediente, goce de las mismas garantías que los órganos judiciales; porque en este tipo de procedimientos el Instructor es también acusador en cuanto formula una propuesta de resolución sancionadora y, por otra parte, el órgano llamado a decidir es el mismo que incoa el expediente y, por ello, no deja de ser Juez y parte al mismo tiempo —y se agrega— el derecho al Juez ordinario es una garantía característica del proceso judicial que no se extiende al procedimiento administrativo porque, sin perjuicio de la interdicción de toda arbitrariedad y de la posterior revisión judicial de la sanción, la estricta imparcialidad e independencia de los órganos del poder judicial no es, por esencia, predicable en la misma medida de un órgano administrativo.» STC 22/1990, de 15 de febrero, fundamento jurídico 4.º. Se pueden consultar igualmente la STC 175/1987 y AATC 320/1986, 170/1987 y 966/1987.

⁴⁹⁰ STC 60/1995, de 17 de marzo, fundamento jurídico 3.º

de manera tan deficiente, que prácticamente se ha vaciado de contenido su pretensión original.

3. LA EXTENSIÓN DEL DERECHO A NO AUTOINCRIMINARSE FUERA DEL ÁMBITO ESTRICTAMENTE PENAL

Hemos visto como la aplicación de los principios que inspiran el ordenamiento penal, resultan aplicables al ordenamiento sancionador administrativo, y algunos ejemplos de los matices que el Tribunal Constitucional entiende que deben hacerse en esa aplicación. Corresponde ahora analizar lo mismo, pero con referencia al derecho a no autoincriminarse. Por la estrecha relación que este derecho mantiene con el principio de presunción de inocencia, conviene recordar lo dicho con respecto a este último por el Alto Tribunal:

«El derecho a la presunción de inocencia no puede entenderse reducido al estricto campo del enjuiciamiento de conductas presuntamente delictivas, sino que debe entenderse también que preside la adopción de cualquier resolución, tanto administrativa como jurisdiccional, que se base en la condición o conducta de las personas y de cuya apreciación se derive un resultado sancionatorio para las mismas o limitativo de sus derechos»⁴⁹¹

No cabe duda, pues, que en la adopción de medidas sancionadoras tributarias dicho principio habrá de respetarse, por lo cual, y habida cuenta de su estrecha relación con el derecho a no autoincriminarse, representa un claro indicativo de la necesidad de respetarlo igualmente. Ya en el terreno propiamente de las sanciones tributarias, el Tribunal Constitucional había mencionado que la aplicación del principio de presunción de inocencia rige en la imposición de "cualesquiera sanciones".⁴⁹² Avanzando un paso más en el tiempo, dicho Tribunal habla con igual rotundidad con respecto al derecho a no declarar contra sí mismo:

«[...] No puede suscitar duda que el derecho a no declarar contra sí mismo, en cuanto garantía instrumental del derecho de defensa al que presta cobertura en su manifestación pasiva, rige y ha de ser respetado, en principio, en la imposición de cualesquiera sanciones administrativas, sin perjuicio de las modulaciones que pudiera experimentar en razón de las diferencias existentes entre

⁴⁹¹ STC 13/1982, de 1 de abril, fundamento jurídico 2.º. Posteriormente, de manera más clara dijo: «Ciertamente que la presunción de inocencia, aunque con algunas matizaciones, es aplicable según jurisprudencia de este Tribunal a los expedientes administrativos sancionadores» STC 42/1989, de 16 de febrero, fundamento jurídico 4.º. También el ATC 569/1984, fundamento jurídico 2.º señala que: «La inicial presunción de inocencia, puede ser destruida por la prueba en contrario, siendo esto aplicable en el presente caso, pues no se limita a los procedimientos penales, sino que «también -es aplicable- a las resoluciones que tengan un resultado sancionador». En el ámbito laboral, la STC 36/1985, de 8 de marzo, fundamento jurídico 2.º menciona: «la extensión de la presunción de inocencia fuera de la jurisdicción penal ha sido ya reconocida por este Tribunal, por ejemplo, en la Sentencia 13/1982, de 1 de abril (RTC 1982\13), según la cual el derecho a la presunción de inocencia no puede entenderse reducido al estricto campo del enjuiciamiento de conductas presuntamente delictivas, sino que debe entenderse también que preside la adopción de cualquier resolución, tanto administrativa como jurisdiccional, que se base en la condición o conducta de las personas y de cuya apreciación se derive un resultado sancionatorio o limitativo de sus derechos». En el ámbito militar se puede consultar la STS 1991\6487, de 5 de julio de 1991. También resultan de interés la STC 37/1985, de 8 de marzo, fundamento jurídico 2.º, ATC 885/1985 de 29 de enero y ATC 1164/1987.

⁴⁹² STC 76/90 fundamento jurídico 8.º

el orden penal y el Derecho administrativo sancionador, pues los valores esenciales que se encuentran en la base del artículo 24.2 de la CE no quedarían salvaguardados si se admitiera que la Administración pudiera compeler u obligar al administrado a confesar la comisión o autoría de los hechos antijurídicos que se le imputan o pudieran imputar o a declarar en tal sentido. El ejercicio del *ius puniendi* del Estado en sus diversas manifestaciones está sometido al juego de la prueba de cargo o incriminatoria de la conducta reprochada y a un procedimiento en el que la persona a la que se le imputa o pueda imputar aquélla pueda ejercer su derecho de defensa, de modo que, también en el procedimiento administrativo sancionador, la carga de la prueba de los hechos constitutivos de la infracción vincula a la Administración, que concentra las funciones de acusador y decisor, sin que el sujeto pasivo de la actuación sancionadora esté obligado a declarar contra sí mismo.»⁴⁹³

De este extracto podemos extraer varias conclusiones. En primer lugar, el derecho a no autoincriminarse, o al menos, sus diferentes vertientes, tal y como están recogidas por los artículos 24.2 y 17.3 CE, aplican cuando nos encontramos ante el *ius puniendi* del Estado, y por ende, no son exclusivos de procesos penales, sino efectivos en cualquier procedimiento en el cual este poder esté presente, como lo serían los procedimientos sancionadores administrativo-tributarios.

En segundo, vemos como el Tribunal Constitucional incurre en la tendencia doctrinal que apuntábamos, en el sentido de “confundir”, o más bien “fundir”, los derechos que hemos vinculado con el derecho a no autoincriminarse. Por un lado habla del derecho a no *declarar* contra sí mismo, y después de la imposibilidad de coacción para obtener *confesiones*. También menciona el derecho de defensa, y la carga de la prueba que deriva del derecho a la presunción de inocencia.

En el derecho comparado, cabe destacar el escrito remitido por el célebre **MAGISTRADO BRANDEIS** en 1920 a la Corte Suprema de Estados Unidos, en el cual mencionó: «[...] el privilegio —contra la no autoincriminación— no depende ordinariamente de la naturaleza de los procedimientos en los que el testimonio es buscado o será usado. *Éste aplica tanto en procedimientos civiles como penales, en tanto la respuesta pueda provocar una responsabilidad penal a aquél que la ofrezca*».⁴⁹⁴

Con respecto a la jurisprudencia que resulta vinculante en España, como lo es la emanada por el Tribunal Europeo de Derechos Humanos, diremos que dicho Tribunal ha sido claro al manifestar que el concepto de “persona acusada en materia penal”⁴⁹⁵ es aplicable a procedimientos sancionadores administrativo-tributarios.

En este sentido, vimos que dicho Tribunal consideró en la sentencia *BENDENOUN CONTRA FRANCIA*, referente a la imposición de sanciones tributarias que «Habiendo sopesado los varios aspectos del caso, el Tribunal subraya la predominancia de aquellas sanciones que tienen

⁴⁹³ STC 197/1995, fundamento jurídico 7.º

⁴⁹⁴ Citado por la sentencia del Tribunal Constitucional de Sudáfrica, caso *FERREIRA* (Nº CCT 5/95), de 6 de diciembre de 1995, párrafo 100. La cursiva es nuestra. El original dice: «[t]he privilege [against self-incrimination] is not ordinarily dependent on the nature of the proceedings in which the testimony is sought or is to be used. It applies alike to civil and criminal proceedings, wherever the answer might tend to subject to criminal responsibility him who gives it.»

⁴⁹⁵ Como veremos al analizar la jurisprudencia del TEDH, la locución “persona acusada en materia penal”, aparece en el artículo 6 del Convenio para la Protección de los Derechos Humanos, del cual dicho Tribunal ha expresado sin tapujos que contiene el derecho a no autoincriminarse.

una connotación penal. Ninguna de ellas resulta decisiva por sí misma, pero tomadas en conjunto y acumulativamente, convierten la acusación en una de carácter “penal”, lo que cae bajo el espectro del Artículo 6, y por tanto aplicable al presente caso». ⁴⁹⁶

Ahora bien, tomando en consideración lo dicho hasta ahora, no resulta difícil concluir que el ámbito de aplicación del derecho a no autoincriminarse, no puede restringirse a procesos estrictamente penales, sino que es de igual aplicación a aquellos procedimientos de los que pueda derivarse una responsabilidad penal, o que impliquen la posibilidad de imponer sanciones administrativas, en cuanto manifestaciones del *ius puniendi* del Estado, y entre ellos, claro está, el procedimiento sancionador tributario. No obstante, como veremos de seguido, la opinión Tribunal Constitucional respecto a esta afirmación es mucho más ambigua.

3.1. LA APROXIMACIÓN DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL AL DERECHO A NO AUTOINCRIMINARSE EN EL PROCEDIMIENTO SANCIONADOR TRIBUTARIO

El punto de partida para el análisis sobre la recepción por parte del Tribunal Constitucional, del derecho a no autoincriminarse en el ordenamiento tributario español, lo encontramos en la STC 76/1990, de 26 de abril. Entre las diversas cuestiones que en la citada resolución se analizaron, una de ellas se refería a la posible inconstitucionalidad del artículo 83,3 f) LGT. ⁴⁹⁷ Así, en el Auto del Tribunal Supremo de 20 de septiembre de 1988, se dijo:

«[...] el precepto legal meritado no ha de ser interpretado tan sólo en el sentido de que mediante él “deber de colaboración” con la Administración de los contribuyentes y terceros respecto a las actuaciones de aquélla; pues, el referido deber, si bien ha de ser amplio respecto a la conducta de dichos terceros no contribuyentes, salvo en los supuestos del secreto profesional, sin embargo, en los propios contribuyentes no ha de rebasar el umbral donde comienza el derecho del ciudadano a no «autoinculparse», como un elemento de protección de su «presunción de inocencia»; pues, no ha de presumirse, en todo caso, su culpabilidad mientras no se demuestre lo contrario, sino que, más bien, ha de presumirse su inocencia hasta que su culpabilidad haya sido fijada a través de pruebas practicadas al efecto; pues, la carga procedimental de superar el silencio del contribuyente para no «autoinculparse» y la destrucción de la presunción de su inocencia, ha de incumbir al que acusa y sanciona, ya que caso de no ser así baldío sería el artículo 24.2 de la Constitución, puesto que, el ciudadano tiene derecho a reservarse, si entiende que una conducta procedimental distinta, antes de recibir instrucciones de sus derechos por los profesionales encargados de su asesoramiento y defensa, pudiera llegar a “autoinculparle” involucrándose indebidamente en una presunta infracción tributaria; por ello, amén de que no ha de constituir infracción autónoma —la norma llega a utilizarla incluso como adicional de una presunción de mala fe—, el precepto anteriormente analizado de la Ley General Tributaria, da lugar a una interpretación jurídica que vulnera el artículo 24.2 de la Constitución Española, que reconoce el derecho de todas las personas

⁴⁹⁶ Sentencia del TEDH, *BENDENOUN CONTRA FRANCIA* de 24 de febrero de 1994, parágrafo 47. El original reza: «Having weighed the various aspects of the case, the Court notes the predominance of those which have a criminal connotation. None of them is decisive on its own, but taken together and cumulatively they made the “charge” in issue a “criminal” one within the meaning of Article 6 § 1, which was therefore applicable».

⁴⁹⁷ El texto del citado artículo es el que se encuentra actualmente en la letra g) y dispone: «83.3: Serán sancionadas en cada caso con multa de 25.000 a 1.000.000 de pesetas las siguientes infracciones: [...] g) La falta de aportación de pruebas y documentos contables requeridos por la Administración tributaria o la negativa a su exhibición.»

a utilizar los medios pertinentes para su defensa, no declarar contra sí mismos, no confesarse culpables, así como a la presunción de inocencia, lo que aconseja el planteamiento de su posible inconstitucionalidad ante el Tribunal Constitucional»

Sin embargo, el Tribunal Constitucional desestimó dicha tacha de inconstitucionalidad, por considerar que el deber de información tributaria no se encuentra dentro del ámbito protegido por el artículo 24.2 C.E., al no poderse equiparar con una "declaración", y por encontrarse dentro del procedimiento de gestión tributaria, donde dicha colaboración es indispensable para el cabal cumplimiento de las tareas encomendadas a la Administración tributaria. Sus palabras fueron las siguientes:

«[...] la Sala [Tercera del Tribunal Supremo] no discute la presencia de un genérico deber de colaboración del contribuyente con la Administración Tributaria, pero encuentra un límite de ese deber en el derecho del contribuyente a no "autoinculparse" [...], la Sala parte en su razonamiento de una equívoca comprensión de lo que supone la aportación de documentos contables en el artículo 83.3 j) de la LGT. Los documentos contables son elementos acreditativos de la situación económica y financiera del contribuyente: situación que es preciso exhibir para hacer posible el cumplimiento de la obligación tributaria y su posterior inspección, sin que pueda considerarse la aportación o exhibición de esos documentos contables como una colaboración equiparable a la "declaración" comprendida en el ámbito de los derechos proclamados en los artículos 17.3 y 24.2 de la Constitución. Del mismo modo que el deber del ciudadano de tolerar que se le someta a una especial modalidad de pericia técnica (*verbi gratia* el llamado control de alcoholemia) no puede considerarse contrario al derecho a no declarar contra sí mismo y al de no declararse culpable (SSTC 103/1985, 145/1987, 21/1988, entre otras muchas), cuando el contribuyente aporta o exhibe los documentos contables pertinentes no está haciendo una manifestación de voluntad ni emite una declaración que exteriorice un contenido admitiendo su culpabilidad»⁴⁹⁸

La analogía realizada por el Tribunal Constitucional entre el deber de tolerar el control alcoholométrico por parte de los conductores, y el deber de colaboración tributaria en su forma de deber de información, nos remite a una precisión que la doctrina ha venido a llamar la distinción entre "aportar" y "soportar" prueba. En este sentido **AGUALLO AVILÉS** y **GARCÍA BERRO** han mencionado que: «[...] mientras que el acusado no puede ser obligado a "aportar prueba", si tiene el deber de "soportar prueba", es decir, de soportar la actividad probatoria de quien tiene la carga de probar; en nuestro ámbito, la Administración tributaria».⁴⁹⁹

Esta distinción se refiere básicamente al tipo de conducta adoptada por el sospechoso sometido a un proceso de investigación. En este sentido, lo que resultaría atentatorio del derecho a no declarar contra sí mismo, sería la exigencia de una conducta activa, es decir, la "aportación" de pruebas o evidencias por parte del sujeto investigado. Sin embargo, no habría ningún problema de constitucionalidad si el sujeto adopta una posición pasiva, según la cual no se exige ningún comportamiento activo, sino simplemente el sometimiento a distintos tipos de pericias técnicas, como lo serían la prueba alcoholométrica, exámenes de sangre, orina, o ADN.⁵⁰⁰ Muy relacionado con esta cuestión, es aquella atinente a la

⁴⁹⁸ STC 76/1990, fundamento jurídico décimo.

⁴⁹⁹ **AGUALLO AVILÉS** y **GARCÍA BERRO** (2000), p. 98

⁵⁰⁰ En este sentido **ASENCIO MELLADO** ha dicho: "[...] entendemos que los preceptos constitucionales citados únicamente amparan el derecho del imputado a no colaborar activamente en el proceso y ello no sólo por medio de no prestar declaración alguna o de un determinado contenido, sino tampoco a través de la exigencia de la realización de cualquier conducta que

diferencia que **HERRERA MOLINA** señalaba cuando analizábamos la posible contradicción entre las Sentencias del TEDH *FUNKE* y *SAUNDERS*⁵⁰¹, entre aquél material que tenía una existencia cierta (sangre o DNA del sujeto investigado) y aquel cuya existencia es meramente probable.

No obstante, nos interesa recalcar en primer lugar, que la distinción entre conductas *activas* y *pasivas*, o entre *aportar* y *soportar* prueba, como criterio para apreciar la vulneración del derecho a no autoincriminarse, distan mucho de ser pacíficamente admitidas por la doctrina⁵⁰², e incluso en el seno mismo del Tribunal Constitucional.⁵⁰³ En segundo lugar, que

entrañe un comportamiento positivo, esto es, una acción cualquiera de movimiento (vg. insuflar en el alcoholómetro, caminar, escribir, etc.); por el contrario, nada se opone al establecimiento de una obligación personal, con lo que ello conlleva en caso de negativa a someterse, que implique el deber del imputado de soportar pasivamente injerencias en su cuerpo, con las limitaciones necesarias, de las que extraer datos de carácter objetivo idóneos a la investigación penal". **ASENCIO MELLADO** (1989), pp. 143-144. Aunque debe notarse que según este autor, incluso la mínima actividad de insuflar en el alcoholómetro es considerada como un comportamiento activo.

⁵⁰¹ **HERRERA MOLINA** (1997), p. 144. Aunque como se vio, dicha posición merece la crítica de los **JUECES MARTENS** y **KURIS** al señalar: «[...] es —para decirlo suavemente— muy dudoso si es correcta la diferencia entre permitir el uso en procedimientos penales de material que tiene “una existencia independiente de la voluntad del sospechoso” y la prohibición del uso del material que fue obtenido “en contra de su voluntad”. ¿Por qué debe el sospechoso estar libre de coerción para hacer declaraciones inculpativas, pero no estar libre de esa misma coerción para cooperar para proporcionar datos inculpativos? La nueva posición adoptada por el Tribunal no justifica la distinción ya que en ambos casos la voluntad del sospechoso no es respetada puesto que es forzado a contribuir a su propia condena. Además, el parámetro propuesto no está exento de dificultades: puede decirse realmente que los resultados de una prueba de aliento de una persona sospechosa de conducir bajo los efectos del alcohol a la que los sospechosos están obligados tiene una existencia independiente de la voluntad del sujeto? Y qué hay acerca de una clave PIN o contraseña dentro de un sistema criptográfico que están ocultos en la memoria del sospechoso?» Párrafo 12, del Voto de Disentimiento del **JUEZ MARTENS** a la que se adhirió el **JUEZ KURIS** en la Sentencia del TEDH, *SAUNDERS CONTRA EL REINO UNIDO*, de 17 de diciembre de 1996.

⁵⁰² En este sentido **MONER MUÑOZ** ha dicho "La obligación que el art. 118 de la Constitución Española impone a todos los ciudadanos de prestar la colaboración requerida por los jueces y tribunales en el curso de un proceso, no exige al individuo una colaboración activa en la práctica de aquellas medidas que puedan incriminarlas, pues tan solo puede ser reclamada una actitud pasiva. Así lo ha reconocido el Bveerfg - Berfge, 27, 24- y la doctrina alemana para la cual el p. 81 a) St. P.O., obliga al afectado a soportar las intervenciones pasivamente. Por tanto [...], si el imputado se limita a adoptar una actitud pasiva, declarando que no desea someterse a las intervenciones corporales, o evitando simplemente prestar colaboración en su ejecución, no parece que pueda ser aplicado el art. 237 del Código Penal, y menos aún el art. 231, pues en estos casos se limitará a ejercitar su derecho a no contribuir a su propia incriminación" **MONER MUÑOZ** (1993), pp. 169-170, empleando palabras de **GONZÁLEZ CUELLAR**. Citado por **AGUALLO AVILÉS Y GARCÍA BERRO** (2000), p. 99. También **VÁZQUEZ SOTELO** ha mencionado: "En el fondo de estas resoluciones [...] se encuentra, [...], el argumento fundamental de que "si la LECrim. -y hoy, especial y expresamente, la Constitución- establece que nadie está obligado a declarar contra sí mismo y se le permite que guarde silencio si cree que ello conviene a sus intereses, con igual razón debe reconocérsele el derecho a no someterse a la prueba de soplar en el aparato utilizado al efecto, ya que si por imperio del texto constitucional se reconoce a todos los ciudadanos el derecho a no declarar contra sí mismo y a no declararse culpables, el alcance de tales derechos ha de entenderse como comprensivo de no realizar ningún tipo de acción positiva de la que pueda resultar una prueba en su contra". Y de este argumento descende el de la ilegalidad e inconstitucionalidad de las coerciones de la "multa" y la "retención" para los casos de negativa, ya que "suponen sancionar el ejercicio de un derecho" constitucionalmente proclamado y protegido". **VÁZQUEZ SOTELO** (1984), p. 226

⁵⁰³ En este sentido, el voto particular del Magistrado **RUÍZ VADILLO**, al que se adhiere el **MAGISTRADO GARCÍA-MON Y GONZÁLEZ REGUERAL**, en la STC 161/1997, de 2 de octubre señala: «Segundo: Obligar a una persona, bajo la amenaza de incurrir en un delito castigado con pena privativa de libertad, a someterse a las correspondientes pruebas de alcoholemia o de detección de drogas tóxicas, estupefacientes o sustancias psicotrópicas, que pueden llegar a la extracción de sangre para su posterior análisis clínico, representa en la práctica imponer al acusado (cfr. La relación del art. 380 con el art. 379 CP) la carga de colaborar con la acusación para el descubrimiento de la verdad en términos incompatibles con la libertad del ejercicio del derecho de defensa. En este sentido, me apoyo en la doctrina reiterada de este Tribunal (entre otras, TC S 124/1990, fundamento jurídico 3.º) según la cual, la presunción de inocencia libera precisamente al acusado de probar su propia inocencia y, por tanto, le permite mantener una posición de pasividad que excluye toda idea de colaboración coercitiva. [...] Octavo: La falta de «colaboración» en el descubrimiento de otros delitos, mucho más graves, y sin desconocer la significación del que se contempla en el art. 379, no se castiga, porque hacerlo, como ya he dicho, supone, ése es al menos mi punto de vista, exigir, de alguna manera, al acusado que colabore con la acusación, camino muy delicado y que puede

aún admitiendo estas distinciones con tal finalidad, parece indudable que en el caso del deber de información tributaria, nos encontramos en la categoría de conductas activas o de aportación de prueba, las cuales, en multitud de ocasiones, un importante sector de la doctrina ha venido denunciando sistemáticamente como excesivas, especialmente desde el período en que se generalizaron las autoliquidaciones.

Tampoco parece haber dificultades para admitir que la información tributaria carece de una existencia cierta e independiente de la voluntad del sospechoso o acusado. Su existencia será siempre presunta a los ojos de la Administración tributaria, y su contenido nunca será independiente del contribuyente, puesto que es siempre, directa o indirectamente, el resultado de su propia actividad. Por lo demás, así quedó claramente establecido en la Sentencia del TEDH, caso *FUNKE CONTRA FRANCIA*, de 25 de febrero de 1983.

Por otro lado, nos parece una falta de rigor jurídico utilizar analógicamente los argumentos que se refieren a la prueba de la alcoholemia, para resolver una cuestión referente a un procedimiento tributario, puesto que ni los bienes jurídicamente protegidos son asimilables, ni la intensidad de las actividades es comparable, e incluso, la magnitud de las sanciones en uno y otro caso son substancialmente diferentes.

Efectivamente, en el caso de la prueba alcoholométrica que se realiza a los conductores de vehículos, el bien jurídico protegido se refiere a la vida y la integridad física de las personas, mientras que en el caso del deber de colaboración, el bien jurídico protegido se refiere al deber del sostenimiento de los gastos públicos. En nuestra opinión, en el hipotético caso de jerarquizar ambos bienes jurídicos, no encontraríamos mayor problema en otorgar una mayor importancia al primero sobre el segundo. Aceptado lo anterior, sería asimismo entendible que un derecho fundamental sufriera una limitación de su extensión, en aras de proteger el contenido esencial de otro, cosa que no ocurre con el deber de contribuir.

Además, a pesar de que sin mayores dificultades se podría llegar a la conclusión de que el valor vida e integridad física ocupa, incluso un rango superior al del deber de contribuir, las sanciones por la falta de colaboración tributaria, pueden resultar desde el punto de vista económico, bastante más gravosas que la negativa a realizar la prueba de la alcoholemia. Este sería un argumento más para apreciar un especial rigor en la aplicación del derecho a no autoincriminarse. Por último, y no por eso menos importante, el despliegue de actividad (o más bien, pasividad) en el caso de la realización de una alcoholemia, es incomparablemente menor que en el caso del deber de colaboración e información tributaria.

Particularmente problemático nos parece la afirmación del Tribunal Constitucional, en el sentido de que la «aportación o exhibición» de documentos contables, «no puede considerarse contrario al derecho a no declarar contra sí mismo y al de no declararse culpable [...], cuando el contribuyente aporta o exhibe los documentos contables no está haciendo una manifestación de voluntad ni emite una declaración que exteriorice un contenido admitiendo su culpabilidad».⁵⁰⁴ Nos parece incorrecto sacar de su contexto un acto determinado, sin observar las consecuencias que ese acto puede comportar en el

conducir a consecuencias especialmente importantes y con unos posibles efectos expansivos no previstos ni, sin duda, deseados».

⁵⁰⁴ STC 76/1990, fundamento jurídico 10. La cursiva es nuestra.

procedimiento sancionador tributario. En pocas palabras, es como sólo mirar la envoltura, pero no ver el contenido.⁵⁰⁵

No obstante, en cierto sentido compartimos esta afirmación del Tribunal Constitucional — aunque por razones bien distintas a las de éste—, pues cuando un contribuyente aporta a la Administración información tributaria, no hay ninguna manifestación de voluntad, al menos no de una voluntad libre, ya que dicha actividad se realiza en virtud de un deber jurídico, cuyo incumplimiento acarrea unas consecuencias sancionatorias. Es decir, el aspecto de la libre voluntad —consustancial al derecho a no autoincriminarse— se encuentra ausente. Paradójicamente, la importancia de la existencia de esta libre voluntad ha sido puesta de manifiesto por el mismo Tribunal Constitucional, a la hora de valorar una posible vulneración del derecho a no declarar contra sí mismo, precisamente en el contexto de la prueba alcoholométrica:

«[...] basta para que se desvanezca toda duda de constitucionalidad con el hecho de que no hubo una ejecución forzosa de la investigación de alcohol, pues el ahora recurrente fue invitado a someterse a esta investigación y voluntariamente aceptó, y declinó otras investigaciones, entre ellas la del análisis de sangre. La cuestión no es, propiamente, si el sujeto estaba obligado a prestarse a la investigación sobre su grado de impregnación alcohólica, pues se prestó voluntariamente a ello; la cuestión es si prestado voluntariamente a tal investigación hubo violación de alguno de los derechos antes aludidos referentes a la libertad de declarar o no declarar, lo que, obviamente, no ocurre, pues la libertad no fue constreñida».⁵⁰⁶

Aunque otro tanto se podría decir de la misma prueba alcoholométrica, nos parece fuera de duda que en el caso del deber de información tributaria, no existe una libre voluntad en su cumplimiento. En primer lugar, si ello fuera así, no podríamos hablar de un deber, y en segundo, la Administración tributaria no realiza "*invitaciones*", sino *requerimientos*, los cuales, en caso de ser desatendidos, provocarán la sanción en aquél llamado a satisfacerlos. Por esta razón, nos parece que en el extracto citado, el Tribunal Constitucional se equivoca al decir que «la cuestión no es, propiamente, si el sujeto estaba obligado a prestarse a la investigación sobre su grado de impregnación alcohólica», porque es ésta, y no otra, precisamente la cuestión a analizar para saber si el sujeto verdaderamente ha obrado voluntariamente.

Por otro lado, consideramos incorrecto que dicha aportación de documentos, no sea reconducible a la figura de la declaración a que se refieren los artículos 17.3 y 24.2 C.E. En efecto, el Tribunal utiliza aquí un concepto de "declaración" sumamente restrictivo, que se encuentra en franca contradicción con las consideraciones expuestas en este sentido, tanto

⁵⁰⁵ En este sentido menciona **SOLER ROCH**: «El derecho a permanecer en silencio implica el no facilitar información sobre la comisión de infracciones tributarias pero no sobre la realización del hecho imponible. En este sentido, tiene razón nuestro Tribunal Constitucional al afirmar que cuando el contribuyente aporta datos o documentación no es ésta una declaración de voluntad en la que admita su culpabilidad; pero no es menos cierto que el poner de manifiesto —aunque sea mediante una simple declaración de conocimiento— la realización de hechos imponibles no declarados en su día o declarados o valorados insuficientemente, aportando además la documentación justificativa de estos hechos, constituye, indefectiblemente, una declaración de conocimiento con aportación de pruebas sobre la comisión de conductas constitutivas de infracción tributaria» **SOLER ROCH** (1995), p. 112

⁵⁰⁶ STC 103/1985, fundamento jurídico 3.º

por el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas⁵⁰⁷, como por el Tribunal Europeo de Derechos Humanos.⁵⁰⁸

De hecho, debe advertirse que el propio Tribunal Constitucional explícitamente ha ampliado los conceptos de "declaración" y "confesión" en épocas más recientes, al interrelacionarlos no sólo con el derecho de defensa, sino además con el derecho de presunción de inocencia, formando de esta manera, un bloque unitario que han venido a denominar como «las garantías frente a la autoincriminación». Sus palabras en este sentido han sido:

«A la luz de lo anterior tiene pleno sentido la diversidad de perspectivas que desde el propio seno del art. 24.2 CE, y partiendo de un origen y un fundamento dogmático común, aplican al precepto cuestionado el órgano judicial cuestionante y el Fiscal General. La de los derechos a la no declaración y a la no confesión es, desde cierto punto de vista, más restringida, pues puede considerarse que comprende únicamente la interdicción de la compulsión del testimonio contra uno mismo. Mayor amplitud tiene la prohibición de compulsión a la aportación de elementos de prueba que tengan o puedan tener en el futuro valor incriminatorio contra el así compelido, derivada del derecho de defensa y del derecho a la presunción de inocencia. Esta amplitud, sin embargo, debe someterse a un doble tamiz en el complejo equilibrio de garantías e intereses que se concitan en el procedimiento sancionador: las garantías frente a la autoincriminación se refieren en este contexto solamente a las contribuciones del imputado o de quien pueda razonablemente terminar siéndolo y solamente a las contribuciones que tienen un contenido directamente incriminatorio»⁵⁰⁹

Esta nueva óptica del Tribunal Constitucional nos parece plenamente coherente con su muy reiterada jurisprudencia en el sentido de que «El respeto a la efectividad de los derechos fundamentales impone una interpretación y aplicación de las normas lo más favorable posible a tal efectividad»⁵¹⁰, por lo cual estamos de acuerdo con **FAYÓS GARDO** en que «si la interpretación del ordenamiento jurídico ha de hacerse en el sentido más favorable al ejercicio y disfrute de los derechos fundamentales, y hay un derecho fundamental a no auto-incriminarse, en ese sentido se tendrán que interpretar todas las normas que regulen

⁵⁰⁷ Tal y como vimos al analizar la sentencia del TJCE de 18 de octubre de 1989, caso *ORKEM CONTRA LA COMISIÓN DE LAS COMUNIDADES EUROPEAS*, así se desprende de los párrafos 37 a 40, en los cuales se mencionan informaciones fácticas sobre la realización de reuniones, la condición de los participantes y los documentos donde esto se consigne, preguntas relativas a precios e iniciativas destinadas a fijar y mantener precios, información sobre toda gestión o medida concertada que pudiera haber sido considerada o adoptada para sostener iniciativas en materia de precios, información sobre cuotas, objetivos o reparto entre productores, la descripción de cualquier método de control de objetivos expresados en volumen o cuotas, e incluso información comunicada por la empresa a otros productores en lo relativo a la producción y a la venta del producto que se trate.

⁵⁰⁸ Tal y como vimos al analizar la sentencia del TEDH de 25 de febrero de 1983, caso *FUNKE CONTRA FRANCIA*, por la naturaleza de los acontecimientos, se desprende que el derecho a no autoincriminarse presenta un espectro más amplio que el simple derecho a guardar silencio o a no declarar contra sí mismo, y sobrepasa cualquier consideración de oralidad testimonial o declaratoria, aplicándose igualmente a documentos, informes o registros, de los cuales se pueda extraer evidencia incriminante.

⁵⁰⁹ STC 161/1997, de 2 de octubre, fundamento jurídico 6.º

⁵¹⁰ STC 29/1990, de 19 de feb, fundamento jurídico 9.º. En este mismo sentido las SSTC 153/1991, de 8 de julio; 26/1990, de 19 de febrero; 191/1989, de 16 de noviembre; 176/1988, de 4 de octubre; 117/1987, de 8 de julio; 36/1986, de 12 de marzo; 57/1985, de 29 de abril; 69/1984, de 11 de junio; STC 64/1983, de 21 de julio; entre otras.

este tema, incluida la Lecrim»⁵¹¹, a lo que nosotros agregaríamos también, la Ley General Tributaria.

Sin embargo, aquí no acaban las objeciones a la citada sentencia 76/1990. Al final de su fundamento jurídico 10.º, señala que en relación al artículo 83.3,f), «el sustantivo “pruebas” no es utilizado por dicho precepto en un sentido estricto o técnico-jurídico, sino más bien como concepto equivalente, redundante y sinónimo de la expresión “documentos contables” que la propia norma emplea». En este aspecto, debe admitirse que carece de sentido decir que los documentos contables no puedan obrar como pruebas, porque es precisamente basado en ellos que se realiza gran parte de la inspección y fundamentación de futuras sanciones. Causa, además, perplejidad la grave contradicción en que cae el propio Tribunal Constitucional, quien decía apenas unas pocas líneas antes del anterior extracto:

«Ello no quita, sin embargo, que, en orden a la veracidad o certeza de los hechos sancionados, el órgano judicial habrá de ponderar el contenido de las diligencias y actas de la Inspección de los Tributos, teniendo en cuenta que tales actuaciones administrativas, formalizadas en el oportuno expediente, *no tienen la consideración de simple denuncia, sino que, como ha quedado dicho, son susceptibles de valorarse como prueba en la vía judicial contencioso-administrativa*, pudiendo servir para destruir la presunción de inocencia sin necesidad de reiterar en dicha vía la actividad probatoria de cargo practicada en el expediente administrativo».⁵¹²

Y dado que en el expediente administrativo obrarán todos los documentos que el contribuyente haya tenido que aportar, en virtud del cumplimiento del deber de información, es claro no sólo que sí revisten el carácter de pruebas, sino además, que serán utilizadas para la ulterior imposición de sanciones. Por todo lo dicho, concluimos con **AGUALLO AVILÉS** y **GARCÍA BERRO** que «[...] se deduce a nuestro juicio que, a los efectos del derecho a no autoincriminarse, carece de importancia el medio —verbal o documental— empleado para aportar la información. Dicho de otro modo: estamos convencidos de que también puede vulnerar el derecho a no autoincriminarse la condena o sanción con fundamento en la información autoincriminatoria contenida en documentos (libros, registros, contabilidad) aportados bajo coacción».⁵¹³

3.1.1. La confusa STC 76/1990

Ahora bien, conviene dejar claro en este momento, que a pesar de que la sentencia 76/1990 señala que la aportación de información durante el procedimiento de gestión tributaria, no es contrario al derecho a no autoincriminarse, ni niega ni afirma en ningún momento, que sea lícito utilizar esa misma información aportada coactivamente en un ulterior procedimiento sancionador tributario. El Tribunal en su argumentación —cosa en la concordamos— hace de recibo el razonamiento del Abogado del Estado —parcialmente reproducido en los Antecedentes de dicha sentencia—, al decir que «carece de sentido

⁵¹¹ **FAYÓS GARDO** (1993), p. 312

⁵¹² STC 76/1990, fundamento jurídico 8.º. La cursiva es nuestra.

⁵¹³ **AGUALLO AVILÉS** y **GARCÍA BERRO** (2000), p. 101

invocar un supuesto derecho a no “autoinculparse”, ya que la aplicación de la presunción de inocencia no puede resultar de recibo en la esfera de la gestión tributaria, donde no tiene sentido hablar de inocentes o culpables en vez de contribuyentes».

Y es que verdaderamente, mientras nos encontremos en la esfera estrictamente de gestión tributaria, el derecho a la no autoincriminación no puede alegarse, ya que lo que en ella se pretende, es una verificación de las obligaciones tributarias del contribuyente. Y estas obligaciones (en el sentido no técnico-jurídico) no son nunca sanciones, sino deberes jurídicos. Otra cosa es, que sea lamentable que se haya perdido la oportunidad en la redacción de la sentencia de marras, de haber dejado clarificado la correcta extensión del razonamiento del Tribunal Constitucional.⁵¹⁴

La idea principal que deseamos destacar, es que los bienes jurídicamente protegidos, tanto por el deber de contribuir, como por el derecho a no autoincriminarse no se encuentran enfrentados, pues ambos operan en diferentes esferas. El deber de información tributaria ciertamente brinda cobertura al deber de contribuir, pues facilita la obtención de la información necesaria para verificar el correcto cumplimiento de las obligaciones tributarias que corresponden a los contribuyentes, todo lo cual se haya inmerso, en su acepción más amplia, en el procedimiento de gestión tributaria.

Sin embargo, el derecho a no autoincriminarse se encuentra desvinculado del procedimiento de gestión tributaria. La incriminación sólo tiene sentido en procesos en los cuales topemos con la presencia del *ius puniendi* del Estado, ya sea en la esfera penal o administrativo sancionadora. En tanto la información se utilice para liquidar correctamente los tributos, no cabe hablar de autoincriminación, pues pagar tributos debidamente nunca es un “crimen”, sino un deber constitucionalizado. Así las cosas, lo único sobre lo que es dable incriminarse es sobre la comisión de un ilícito, ya sea penal o administrativo.

Dicho de otro modo, el deber de contribuir del cual se deriva el deber de información tributaria, no entra en conflicto con el derecho a no autoincriminarse, en tanto sus efectos no sobrepasen el procedimiento de gestión tributaria. El deber de contribuir pretende recaudar recursos para el mantenimiento de los gastos públicos. Pero las posibles sanciones pecuniarias derivadas de la comisión de ilícitos administrativo sancionadores, no pretenden en ningún momento tal objetivo, sino que tienen una finalidad punitiva y disuasoria.

En nuestra opinión, la razón básica de que la sentencia 76/1990 sea confusa, y que haya inducido a un sector de la doctrina a pensar que el Tribunal Constitucional considera que existe un enfrentamiento entre el deber de contribuir y el derecho a no autoincriminarse, y que además descartaba la posibilidad de aplicar éste último en los procedimientos

⁵¹⁴ En este sentido **HERRERA MOLINA** ha expresado: «La STC de 26 de abril de 1990 parece haber llegado a otra conclusión, pero en realidad se limita a firmar que el derecho a no autoinculparse no puede alegarse en el «procedimiento de gestión tributaria» (fundamento jurídico 10), pero no afirma en ningún momento que sea inaplicable en un procedimiento administrativo sancionador. El punto débil del argumento radica en la tradicional superposición de los procedimientos de comprobación e inspección de sanciones» **HERRERA MOLINA** (1997), p. 147. También **AGUALLO AVILÉS Y GARCÍA BERRO** han dicho: «[...] cuando la Administración tributaria exija información en el curso de un procedimiento de gestión tributaria, porque el bien jurídico tutelado en el art. 24.2 C.E. no lo reclama y sin embargo lo exige la protección del interés público constitucionalizado en el art. 31.1 C.E., deberá el obligado tributario colaborar, aunque los elementos de prueba así obtenidos, si resultan autoincriminatorios, no podrán utilizarse contra él en un procedimiento punitivo. Esto es, precisamente, desde nuestro punto de vista, lo que quería decir el Tribunal Constitucional cuando en la STC 76/1990 —que en este sentido, creemos que ha sido mal interpretada— negaba que exista un derecho a la reserva de la información con trascendencia tributaria tutelable en el art. 24.2 C.E.» **AGUALLO AVILÉS Y GARCÍA BERRO** (2000), p. 113

tributarios⁵¹⁵, se debe a que en su argumentación utiliza —equivocadamente a nuestro entender— unos ejemplos que así lo hacen ver. En este sentido en la Sentencia se dijo:

«Del mismo modo que el deber del ciudadano de tolerar que se le someta a una especial modalidad de pericia técnica (*verbi gratia* el llamado control de alcoholemia) no puede considerarse contrario al derecho a no declarar contra sí mismo y al de no declararse culpable, cuando el contribuyente aporta o exhibe los documentos contables pertinentes no está haciendo una manifestación de voluntad ni emite una declaración que exteriorice un contenido admitiendo su culpabilidad.»⁵¹⁶

JUAN LOZANO al comentar en función de la jurisprudencia emanada por el Tribunal Constitucional y del texto del Proyecto que ahora es la Ley de Derechos y Garantías del Contribuyente, dijo lo siguiente:

“Ambas fundamentaciones se basan, por tanto, en un reconocimiento por la doctrina constitucional de las diferencias conceptuales entre los procedimientos de aplicación del sistema tributario los procedimientos que ofrecen cauce formal a las manifestaciones del *ius puniendi*. El problema radica en una falta total de concordancia entre la concepción que sostiene el Tribunal Constitucional y la solución positiva que se deriva de la exégesis de la normativa legal y reglamentaria [...] porque si se considera la vertiente de estos juicios de constitucionalidad no sobre las actuaciones inspectoras de comprobación e investigación sino sobre los expedientes sancionadores —leyendo el fallo, por así decirlo, a *sensu contrario*—, se llega a la inequívoca conclusión de que **resulta inconstitucional que esa consolidación entre procedimientos ontológicamente diversos haya dotado de ambivalencia a las actuaciones que se enmarcan en las fases de comprobación que suponga la equiparación material de la colaboración con la Inspección a un reconocimiento de la comisión de infracciones, y a la reducción de la actividad probatoria de cargo desarrollada por la administración a la aportación de un expediente de comprobación cuyos medios hayan sido obtenidos con la colaboración del presunto infractor**. Porque se quiera o no éstas y no otras son las consecuencias que se derivan de la atípica fusión de la fase instructora del expediente sancionador con las actuaciones de comprobación e investigación [...]”⁵¹⁷

Desde nuestra óptica, en el caso de la prueba de alcoholemia no hay duda de que el derecho a no autoincriminarse, en mayor o menor medida, justificada o injustificadamente, está siendo limitado. Dicho test es obligatorio —bajo pena de sanción—, y los resultados del mismo podrán ser utilizados para imponer las sanciones que señala la ley. Por otro lado, la

⁵¹⁵ En este sentido **SOLER ROCH** ha dicho: “A mi modo de ver, lo que el Tribunal trata de resolver es una cuestión crucial como es la de encontrar un punto de equilibrio entre los deberes tributarios y los derechos individuales, de modo que la protección de éstos no convierta el cumplimiento de aquéllos en papel mojado o, por el contrario, dicho cumplimiento se convierta en una patente de corso que desconozca sistemáticamente la protección de dichos derechos. Otra cosa es que el Tribunal, en la búsqueda de dicha solución —que a mi juicio, es un auténtico “*tour de force*”— estuviera más o menos afortunado en las expresiones o en el bagaje argumental utilizado en la sentencia 76/1990; pero se enfrentó con el tema de fondo y abogó, en caso de conflicto, por la primacía del deber de contribuir.” **SOLER ROCH** (1995), p. 103

⁵¹⁶ STC 76/1990, fundamento jurídico décimo. En este sentido, ya la STC 103/1985, fundamento jurídico 3.º, había mencionado: «Pero es que, además, el deber de someterse al control de alcoholemia no puede considerarse contrario al derecho a no declarar, y no declarar contra sí mismo y a no confesarse culpable, pues no se obliga al detectado a emitir una declaración que exteriorice un contenido, admitiendo su culpabilidad, sino a tolerar que se le haga objeto de una especial modalidad de pericia, exigiéndole una colaboración no equiparable a la declaración comprendida en el ámbito de los derechos proclamados en los art. 17.3 y 24.2 de la Constitución». Nótese la similitud, cuando no identidad, del razonamiento con el utilizado en la STC 76/1990, fundamento jurídico 10.º.

⁵¹⁷ **JUAN LOZANO** (1997), p. 27. La negrita es original.

única finalidad de dicha pericia técnica es la búsqueda de pruebas que vinculen o no al conductor con la comisión de un ilícito. Nótese que este caso es substancialmente diferente al deber de información tributaria, pues éste tiene una finalidad previa, autónoma y distinta a la sancionatoria, es decir, la debida liquidación de tributos.

No es este el lugar para discutir si la posición del Tribunal Constitucional sobre la alcoholemia es correcta, pero lo que debe quedar claro es que si para dicho Tribunal, el deber de información tributaria tiene los mismos atributos, que otro deber jurídico cuya única finalidad es recabar pruebas que serán utilizadas en un ulterior procedimiento sancionador, implícitamente está señalando que: a) que existe un conflicto entre el deber de contribuir — puesto que el deber de información es una de sus consecuencias— y el derecho a no autoincriminarse y; b) existiendo suficiente justificación, el derecho a no autoincriminarse puede ser limitado.

Existe otro argumento para validar nuestra interpretación, pues en el mismo fundamento jurídico 10.º de la STC 76/1990, utiliza otro ejemplo, donde existe una clara confrontación de bienes jurídico protegidos, y donde el derecho fundamental se ve limitado en aras del deber de contribuir. No referimos al derecho a la intimidad. Así el Tribunal Constitucional señaló que «el derecho a la intimidad personal (art. 18.1 de la Constitución) no puede entenderse de tal modo que constituya un obstáculo que haga imposible o dificulte el cumplimiento del deber declarado en el art. 31 de la Constitución, otro tanto cabe decir cuando se invoca con pareja finalidad el art. 24.2 de la norma suprema, como ahora ocurre, pues es una misma la razón de decidir allí y aquí».⁵¹⁸

El Tribunal Constitucional se ha apoyado en la jurisprudencia del TEDH para justificar la limitación del derecho a la intimidad en aras de brindar cobertura al deber de contribuir.⁵¹⁹ Ahora bien, en el caso del derecho a la intimidad, es notoria su limitación en aras de posibilitar las inspecciones domiciliarias o de cuentas. Es decir, existe un conflicto entre dos bienes jurídicamente protegidos, en el cual, uno de ellos, cede en favor del otro, esto es, el derecho a la intimidad en favor del deber de contribuir.⁵²⁰ Todo lo anterior liga muy bien con la tradicional línea de pensamiento del Tribunal Constitucional en el sentido de que no existen derechos absolutos:

«En efecto, no existe un derecho absoluto e incondicionado a la reserva de los datos económicos del contribuyente con relevancia fiscal y esgrimible frente a la Administración tributaria. Tal pretendido derecho haría virtualmente imposible la labor de comprobación de la veracidad de las

⁵¹⁸ STC 76/1990, fundamento jurídico décimo.

⁵¹⁹ En este sentido han mencionado: «Por otra parte, el interés general inherente a la actividad inspectora de la Hacienda pública es vital en una sociedad democrática para el bienestar económico del país, como prevé el convenio de Roma a la hora de legitimar la injerencia de la autoridad pública en el derecho al respeto de la vida privada y familiar, del domicilio y de la correspondencia de cualquier persona (art. 8.1 y 2), a la luz del cual ha de interpretarse los derechos fundamentales y sus excepciones (S.T.C. 114/1984), sin perjuicio por otra parte del margen de apreciación dejado al prudente arbitrio, que no arbitrariedad, de cada Estado para configurar estas medidas (T.E.D.H., caso *RIEMA*, Sentencia 22 de abril de 1992)». Sentencia del Tribunal Constitucional 50/1995, de 23 de febrero, fundamento jurídico 6.º:

⁵²⁰ Recordemos lo dicho por el Tribunal Constitucional en este sentido: «en el mundo actual la amplitud y la complejidad de las funciones que asume el Estado hace que los gastos públicos sean tan cuantiosos que el deber de una aportación equitativa para su sostenimiento resulta especialmente apremiante. De otra forma se produciría una distribución injusta en la carga fiscal, ya que lo que unos no paguen debiendo pagar, lo tendrán que pagar otros con más espíritu cívico o con menos posibilidades de defraudar. De ahí la necesidad de una actividad inspectora especialmente vigilante y eficaz aunque pueda resultar a veces incómoda y molesta». STC 110/84, de 26 de noviembre, fundamento jurídico 3.º

declaraciones de los contribuyentes a la Hacienda Pública y, en consecuencia, dejaría desprovisto de toda garantía y eficacia el deber tributario que el art. 31.1 de la Constitución consagra; lo que impediría una distribución equitativa del sostenimiento de los gastos públicos en cuanto bien constitucionalmente protegido»⁵²¹

La doctrina del Constitucional en cuanto a que no hay derechos absolutos —que sólo encuentra especialísimas excepciones, como en el caso la prohibición de la tortura⁵²²—, habría que contrastarla con otra, si se quiere, aún más clara, y es que tampoco existen deberes absolutos, y entre ellos, el deber de contribuir.⁵²³ De hecho, el artículo 31.1 de la Constitución, de seguido que instaura el deber de contribuir, lo que impone es, un catálogo de limitaciones al mismo.

Y en nuestra opinión, si como hemos dicho antes, esto resulta aceptable y razonable, lo que no resulta así, es que se limiten derechos fundamentales en pos del deber de contribuir, tornándolo prácticamente en un deber absoluto frente al cual, no cabe invocar ningún derecho fundamental, si con ello se dificulta la finalidad del mismo.⁵²⁴

Posteriores resoluciones del Tribunal Constitucional siguen esta línea de pensamiento, según la cual, los derechos fundamentales admiten limitaciones a favor de deberes jurídicos, en especial las referidas al deber que se impone al titular del vehículo con el que se ha cometido una supuesta infracción de tráfico de identificar, a requerimiento de la Administración, si no se hubiera podido determinar la identidad de la persona que lo conducía en aquel momento.⁵²⁵ Luego de afirmar que «el derecho a no declarar contra sí mismo, en cuanto garantía instrumental del derecho de defensa al que presta cobertura en

⁵²¹ STC 76/1990, fundamento jurídico 10.º. También ha dicho: «Ciertamente, la Constitución, en sus arts. 15 y 18.1, no prevé expresamente la posibilidad de un sacrificio legítimo de los derechos a la integridad física y a la intimidad (a diferencia, por ejemplo, de lo que ocurre con los derechos a la inviolabilidad del domicilio o al secreto de las comunicaciones (-art. 18.2 y 3 CE-), mas ello no significa que sean derechos absolutos, pues pueden ceder ante razones justificadas de interés general convenientemente previstas por la Ley, entre las que, sin duda, se encuentra la actuación del *ius puniendi*» STC 207/1996, de 16 de diciembre, fundamento jurídico 4.º. También ver STC 37/1989, fundamentos jurídicos 7.º y 8.º

⁵²² En efecto, la STC 151/1997 señala en su fundamento jurídico 1.º que «salvo contadas excepciones, como la del derecho a no ser sometido a torturas, los derechos fundamentales no son absolutos».

⁵²³ Tal y como señala **GARCÍA AÑOVEROS** en relación con la sentencia 76/1990: «Es difícil encontrar una mejor formulación de una doctrina que manifiesta, eso sí, dentro de una notable confusión, que estamos en un Estado de Derecho, salvo en materia de relaciones tributarias, donde hay un plus de sujeción «a la Administración», más allá de la sujeción al ordenamiento público. Esa doctrina literalmente «despótica», que tanto recuerda formulaciones nazi-fascistas-marxistas-leninistas, que a estas alturas ya no se estudian ni como curiosidades históricas en las Facultades de Derecho, no es, por supuesto, la de la Constitución, de la que el Alto Tribunal, en este caso, no fue un fiel y leal intérprete» **GARCÍA AÑOVEROS** (1996), p. 219

⁵²⁴ En este sentido **ALONSO GONZÁLEZ** apunta: «[...] el Tribunal recurre a una especie de razón de Estado que proviene de la atribución de una primacía indudable al principio de eficacia estatal. Y, [...] nos parece tremendamente nocivo superponer los principios por los que se rige la actividad administrativa por encima de no sólo otros principios, sino de derechos fundamentales de los ciudadanos. No basta, por tanto, con decir que si no se permite esta o aquella situación determinada la actuación administrativa se paraliza y deviene inútil. Dentro del marco de sujeción al Derecho los poderes públicos tienen que hacer un esfuerzo de imaginación por encontrar fórmulas de menos dudosa constitucionalidad con las que llevar a cabo su labor». **ALONSO GONZÁLEZ** (1993), p. 234

⁵²⁵ El art. 72.3 del Texto articulado de la Ley sobre Tráfico, Circulación de Vehículos a Motor y Seguridad Vial, aprobado por Real Decreto Legislativo 339/1990, de 2 marzo, dispone: «El titular del vehículo, debidamente requerido para ello, tiene el deber de identificar al conductor responsable de la infracción y si incumpliere esta obligación en el trámite procedimental oportuno sin causa justificada, será sancionado pecuniariamente como autor de falta grave»

su manifestación pasiva, rige y ha de ser respetado, en principio, en la imposición de cualesquiera sanciones administrativas», señala que la aplicación de tal derecho se haya sujeta a «modulaciones» en el ámbito administrativo sancionador, y agrega:

«A diferencia de la obligación de someterse a la prueba de impregnación alcohólica (STC 103/1985) o del deber del contribuyente de aportar a la Hacienda Pública los documentos contables (STC 76/1990), el deber que al titular del vehículo impone la norma cuestionada de identificar al conductor que ha cometido la presunta infracción de tráfico obliga a aquél a hacer una declaración que exterioriza un contenido relativo a la identidad de quien realizaba la conducción en un momento determinado. Sin embargo, el artículo 72.3 de la LTSV no conmina al titular del vehículo a declarar sobre la supuesta infracción de tráfico, sino simplemente, a comunicar a la Administración el nombre del conductor del vehículo, de modo que, aunque concurren en una misma persona las circunstancias de conductor y propietario del vehículo, a éste no se le impone el deber ni de efectuar declaración alguna sobre la infracción, ni de autoinculparse de la misma, sino únicamente el de comunicar la identidad de quien realizaba la conducción. No puede, pues, compararse la afirmación esgrimida en los autos de planteamiento de que el deber de colaboración que contiene el precepto cuestionado sitúa al titular del vehículo en la tesitura de confesar la autoría de la infracción bajo la amenaza de una sanción pecuniaria. No cabe confundir como en este sentido señala el Abogado del Estado, el cumplimiento de la obligación legal pública de colaborar en la identificación del conductor presuntamente responsable de una infracción con la obligación de autoconfesar conductas sancionables, ya que con tal requerimiento no se compele al propietario del vehículo a emitir una declaración admitiendo su culpabilidad ni presumiendo responsabilidades ajenas, sino a exigir su colaboración, en razón a la titularidad de un objeto cuyo uso entraña un peligro potencial para la vida, salud e integridad de las personas, en la tarea inicial de identificación del conductor del vehículo en la fecha y hora en la que se formuló la denuncia. En suma, en cuanto el deber de colaboración que al titular del vehículo impone el precepto legal cuestionado no supone la realización de una manifestación de voluntad ni la emisión de una declaración que exteriorice un contenido inculpativo no puede considerarse el mismo, ni la consiguiente tipificación de su incumplimiento sin causa que lo justifique como infracción, contrario al derecho a no declarar contra sí mismo»⁵²⁶

Con el debido respeto al Alto Tribunal, pareciera que para éste la única declaración verdaderamente autoinculpatoria seguiría la fórmula «Me declaro culpable de ...», pues ni siquiera basta señalar que era uno mismo el conductor del vehículo a la hora de cometerse una infracción, para que la declaración sea autoinculpatoria.⁵²⁷ Por supuesto que el

⁵²⁶ STC 197/1995 de 21 de diciembre, fundamento jurídico 8.º. Esta sentencia trae causa de la acumulación cuestiones de inconstitucionalidad números 2848/1993, 2849/1993, 3413/1993, 3828/1993, 1270/1994 y 2217/1994, promovidas por la Sección Quinta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, la primera, segunda y sexta; la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cantabria, la tercera y quinta, y la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León, con sede en Burgos, la cuarta, por supuesta inconstitucionalidad del artículo 72.3 del Texto Articulado de la Ley sobre Tráfico, Circulación de Vehículos a Motor y Seguridad Vial, aprobado por Real Decreto Legislativo 339/1990, de 2 de marzo (RCL 1990\578 y 1653). La cuestión giraba en torno a la posible inconstitucionalidad del texto del artículo 72.3 del Real Decreto Legislativo 339/1990 de 2 de marzo, por el que se aprueba el Texto Articulado de la Ley sobre Tráfico, Circulación de Vehículos a Motor y Seguridad Vial que dispone: «El titular del vehículo debidamente requerido para ello, tiene el deber de identificar al conductor responsable de la infracción y si incumpliere esta obligación en el trámite procedimental oportuno sin causa justificada, ser sancionado pecuniariamente como autor de falta grave». En esta misma línea se pueden consultar las SSTC 20/1996, de 12 de febrero; 8/1996, de 29 de enero; 7/1996, de 18 de enero y 157/1994 de 23 de mayo.

⁵²⁷ Los Tribunales que elevaron la cuestión de inconstitucionalidad, entendieron —en líneas generales y según el escrito de 27 de septiembre de 1993 del Presidente de la Sección Quinta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Cataluña—, que «puede ocurrir, e incluso cabe presumir que así será en la mayoría de los casos, que el titular del vehículo fuere asimismo el conductor del mismo, con lo que la obligación de resultado que se contiene en el artículo 72.3 LTSV sitúa a aquél en la tesitura de confesar la autoría de la infracción bajo la amenaza de una sanción pecuniaria, puesto que tanto el silencio del interesado como su alegación de ignorancia comportarán la comisión de la falta grave prevista en

“identificador” no está diciendo si el sospechoso identificado es culpable de algo, pero está aportando la prueba fundamental de su conexión con el hecho ilícito.

Si siguiéramos esa misma lógica hasta sus extremos, prácticamente nada podría ser una prueba de la culpabilidad de un ilícito, porque aisladamente considerada, la verificación de un hecho (como lo sería la presencia de un sujeto en el lugar de un crimen) nunca resulta prueba de la culpabilidad, ya que como hemos dicho anteriormente, la culpabilidad, es decir, el nexo psicológico entre un sujeto y unos determinados hechos que conllevan un reproche, es tarea que compete exclusivamente a las autoridades encargadas de administrar justicia.

Dicho de otra forma, ¿cual es la diferencia con tener la obligación de declarar quien sostenía un cuchillo en la mano a la hora de cometerse un delito con dicho instrumento, si el que tiene la obligación de declararlo es la misma persona? Por lo demás, esta fatal incongruencia fue acertadamente puesta de manifiesto el voto salvado de la sentencia.⁵²⁸ En este sentido, concordamos absolutamente con la opinión de **HERRERA MOLINA**, al señalar: «Además de tergiversar el sentido de la norma, el Tribunal incurre en un formalismo insostenible: si el titular se declara conductor del vehículo está suministrando una prueba determinante que operará en su contra, como sucedería —en palabras del voto particular— si se obligara al titular de un arma de fuego a declarar quien la utilizaba en el momento de la comisión del delito».⁵²⁹

En nuestra opinión, el enfoque apreciado en la STC 197/1995 incurre en uno de esos rígidos formalismos, que el propio tribunal Constitucional ha criticado en varias oportunidades, por no permitir apreciar la vulneración de un derecho fundamental «más allá de la pura apariencia nominalista».⁵³⁰ Asimismo, cabe mencionar que la Sentencia que comentamos ha continuado con cierta tendencia del Tribunal Constitucional, en el sentido de limitar los derechos fundamentales, en aras de potenciar la eficacia administrativa.

aquella norma. De este modo, el ejercicio de un derecho fundamental acarreará al titular del vehículo la imposición de una sanción pecuniaria, lo que obviamente debe considerarse contrario a lo dispuesto en el artículo 24.2 de la Constitución».

⁵²⁸ En el voto particular de la STC 197/1995 de 21 de diciembre, que formula el **MAGISTRADO GIMENO SENDRA** al que se adhiere el Magistrado Mendizábal y Allende se menciona: «La conversión de esta obligación de identificar al autor responsable por la del conductor en el momento de cometer la infracción (y, ¿por qué no la del poseedor del arma en el momento de la comisión del delito?...), produce un quiebro en la sentencia (que debió haber sido estimatoria), tergiversa el objeto de la cuestión y legítima posibilidades legales imprevisibles, frente a los cuales hemos de exteriorizar nuestra respetuosa discrepancia». También, en el voto particular de la STC 20/1996, de 12 de febrero, que formula Rafael de Mendizábal y Allende, sobre la impugnación del mismo precepto, señala: «Ocurre, sin embargo, que el sujeto pasivo de este deber de identificación, según el tenor de las normas, es el conductor "responsable de la infracción", quien, si coincide con el sujeto activo de la obligación (el titular del vehículo), su cumplimiento ha de entrañar la exteriorización de una autoincriminación que, al efectuarse tras la comisión de un ilícito administrativo y en el seno de un procedimiento sancionador, debiera efectuarse con absoluto respeto al derecho fundamental "a no declarar contra sí mismo", del art. 24.2, norma fundamental esta última que, en los fundamentos jurídicos anteriores hemos declarado plenamente aplicable en todo procedimiento sancionador.»

⁵²⁹ **HERRERA MOLINA** (1997), p. 148. El voto particular a que se refiere es el del **MAGISTRADO GIMENO SENDRA**, al que se adhirió el **MAGISTRADO MENDIZÁBAL ALLENDE**.

⁵³⁰ En este sentido han dicho: «Frente a esta tesis, que no es excesivo de rígidamente formalista, no puede desconocerse que la Constitución protege los derechos fundamentales considerados, no en sentido teórico e ideal, sino como derechos reales y efectivos, imponiendo el deber de examinar las denuncias de su vulneración mediante la utilización de criterios sustantivos que, atendiendo al contenido y finalidad del derecho que se pretende vulnerado, *permitan apreciar si esa vulneración se ha o no materialmente producido, más allá de la pura apariencia nominalista*» STC 176/1988, de 4 de octubre, fundamento jurídico 4.º. La cursiva es nuestra. En este mismo sentido ver la STC 47/1987, de 22 de abril.

En la Sentencia comentada, no se pierde la oportunidad de recalcar este hecho al mencionar: «Se comprende, por lo demás, que sin la colaboración en tales casos del titular del vehículo, la obligada intervención de los poderes públicos en el mantenimiento de la seguridad de la circulación vial resultaría notablemente dificultada».⁵³¹ Esta sobreponderación de la eficacia administrativa sobre los derechos fundamentales, ya fue puesta de relieve en el ámbito tributario desde la STC 110/1984 y 76/1990, e inclusive ha servido de argumentos en sentencias posteriores sobre los mismos tópicos. En particular, menciona la STC 50/1995:

«La elevación del deber de tributar a un nivel constitucional se encuentra en los principios de generalidad y solidaridad en la contribución al sostenimiento de los gastos públicos, dentro de un sistema tributario justo (art. 31 C.E.) Y lleva consigo la necesidad de impedir “una distribución injusta de la carga fiscal, ya que lo que unos no pagan debiendo pagar lo tendrán que pagar otros con más espíritu cívico o con menos posibilidades de defraudar. De ahí la necesidad de una actividad inspectora especialmente vigilante y eficaz, aunque pueda resultar a veces incómoda y molesta” (S T.C. 110/1984). Aquí está la justificación profunda de tal obligación y también la antijuridicidad material del delito fiscal y de la infracción correlativa. El incumplimiento de ese deber constitucional se llama defraudación. “La lucha contra el fraude fiscal es un fin y un mandato que la Constitución impone a todos los poderes públicos y singularmente al legislador y a los órganos de la Administración tributaria” (S T.C. 76/1990), en la cual el papel del Juez cobra una singular trascendencia como garante del equilibrio de los derechos individuales y de las potestades de la Hacienda pública, a la luz del mandato constitucional más arriba invocado. Con el mismo talante se ha pronunciado el Tribunal Europeo de Derechos Humanos, que considera legítima la intromisión en el domicilio para fines de investigación fiscal (Sentencia del TEDH, 25 de febrero, caso Funke)»⁵³²

Esta sentencia giraba en torno al derecho a la inviolabilidad del domicilio, aspecto sobre el cual, ciertamente en la sentencia del TEDH, *FUNKE CONTRA FRANCIA* a la que se recurre como fundamento, se desestimó el reclamo del demandante en cuanto a ese extremo. Sin embargo, a pesar de que el Tribunal Constitucional lo omite, cabe recordar que fue justamente en esa resolución donde por primera vez, el TEDH advirtió la violación del artículo 6.1 del CEDH, precisamente por haberse vulnerado el derecho a no autoincriminarse.⁵³³

Por otro lado, a la luz de la jurisprudencia del TEDH en este sentido, nos parece que deja de ser sostenible la posición del Tribunal Constitucional, en cuanto a esa primacía de la lucha contra el fraude fiscal sobre el derecho a no autoincriminarse. El fraude fiscal no tiene ninguna particularidad que lo distinga frente a otros delitos, de la que se permita deducir una limitación de un derecho constitucional. Como vimos en su momento, el TEDH ha dicho con meridiana claridad que «No cabe invocar el interés público para justificar el uso de

⁵³¹ STC 197/1995, de 21 de diciembre, fundamento jurídico 8.º.

⁵³² STC 50/1995, de 23 de febrero, fundamento jurídico 6.º. La cursiva es nuestra.

⁵³³ Parece olvidar el Tribunal Constitucional, que aunque un deber jurídico —y los poderes que se otorguen a la Administración para hacerlo efectivo— pudiera limitar un derecho fundamental, lo más normal es precisamente lo contrario, amén de el valor superior que los derechos fundamentales ocupan en la escala de valores constitucionales. En este sentido, **SANCHO JARAÍZ** señala: «Sin embargo, el Derecho se va a ir reservando un ámbito en donde ese *ius eminens* del Estado no puede penetrar con facilidad. Nos referimos a la esfera más íntima del individuo, que aparece constitucionalmente protegida frente a posibles agresiones del poder público. En este ámbito las prerrogativas administrativas chocan frente a la propia regulación constitucional. Nos referimos en una palabra a los derechos, deberes y libertades fundamentales, que gozan a partir de 1978 de más y mejores garantías que en ningún otro momento histórico». **SANCHO JARAÍZ**, (1997), p. 406

declaraciones obtenidas coactivamente en una investigación no judicial para incriminar al acusado durante el proceso penal»⁵³⁴

Volviendo a la STC 76/1990, en ella se hacen otra serie de afirmaciones que merecen comentarse. Con relación a la infracción por no aportación de pruebas y documentos contables requeridos por la Administración (antiguo artículo 83.3.f) LGT), señalan que “el precepto legal cuestionado no supone la realización de una manifestación de voluntad”. Luego se mencionan esas necesarias «modulaciones» —otras veces llamadas «matices»— en la aplicación de las garantías penales a la esfera sancionador administrativa, para terminar advirtiendo: “Se impone aquí de nuevo la prudencia frente a intentos apresurados de trasladar mecánicamente garantías y conceptos propios del orden penal a actuaciones y procedimientos distintos y alejados del mismo, como es en este caso, el de gestión tributaria.”⁵³⁵

Con respecto a que la aportación de pruebas y documentos contables no suponen una manifestación de voluntad, repetimos que es cierto —pero otra vez por razones diferentes a las del Tribunal Constitucional—, ya que al ser un deber con una sanción por incumplimiento, la colaboración no tendrá carácter voluntario, y es esa precisamente la razón de que se viole el derecho a no autoincriminarse, si luego son utilizadas para sancionar. Sobre las «modulaciones» o «matices» en la aplicación de principios penales al procedimiento de gestión tributaria, pensamos con **HERRERA MOLINA**, que «resulta un tanto enojoso que el Tribunal insista en las posibles «modulaciones» de este derecho sin señalar criterio alguno para precisarlas». ⁵³⁶ Otro aspecto que añade confusión, sobre la posición del Tribunal Constitucional sobre la recepción del derecho a no autoincriminarse en el procedimiento sancionador tributario, viene por la siguiente afirmación:

«En la Sentencia del Tribunal Constitucional 110/1984 (RTC 1984\110) tuvimos ya la oportunidad de declarar que la Inspección de los Tributos tiene por finalidad verificar la conducta fiscal del contribuyente y comprobar la veracidad de sus declaraciones a la Hacienda pública. Esta actividad investigadora puede conducir, en efecto, a la obtención de elementos probatorios de que el contribuyente ha defraudado al Fisco, pero es evidente que con ello no se está exigiendo a aquél la difícil prueba de su inocencia, ya que lo único que se le impone es el «deber de aportar los datos que puedan ayudar a la investigación»⁵³⁷

Vemos como aquí se menciona que al contribuyente «no se le exige la difícil prueba de la verdad», lo cual obviamente contravendría el principio de presunción de inocencia. Lo que ocurre es que el principio de presunción de inocencia no le exige al sospechoso o acusado ni que se pruebe la verdad, ni la mentira; el sospechoso simplemente no tiene porque probar nada. La carga de la prueba siempre será del acusador.

⁵³⁴ Sentencia del TEDH, caso Saunders contra el Reino Unido, 17 de diciembre 1996. Por lo demás, confirmada en todos los extremos relativos al derecho a no autoincriminarse por la reciente Sentencia del TEDH, CASO *I.J.L., G.M.R. Y A.K.P. CONTRA EL REINO UNIDO*, de 19 de septiembre de 2000.

⁵³⁵ STC 76/1990, fundamento jurídico 10.º

⁵³⁶ **HERRERA MOLINA** (1997), p.148.

⁵³⁷ STC 76/1990, fundamento jurídico 10.º

También se advierte sin remilgos por parte del Tribunal, que de la información aportada por el contribuyente se puede, en efecto, estar obteniendo pruebas de la comisión de ilícitos. Y si bien no se dice expresamente que su utilización en un ulterior procedimiento sancionador es acorde o no con la Constitución, el Tribunal parece tomarlo como una simple constatación de hechos a los cuales nada reprocha. Dicho lo anterior, no cabe sorprenderse de que un sector de la doctrina haya asumido que el Tribunal Constitucional daba luz verde a esta práctica.

3.1.2. Recapitulación de la posición del Tribunal Constitucional

Recapitulando, nos parece que lo más notorio de la jurisprudencia constitucional, y en especial de la STC 76/1990, es su ambivalencia entre dos tipos de argumentaciones, que si bien pueden resultar válidas por separado, presentan inconsistencias si se pretende su coexistencia. La primera de ellas se refiere a que el deber de información (derivado del deber de contribuir) no vulnera el derecho a no autoincriminarse, pues este deber se haya inmerso dentro del procedimiento de gestión tributaria, donde no cabe hablar de culpables o inocentes, sino de contribuyentes, y porque, además, esta colaboración no es equiparable al concepto de declaración a que se refieren los artículos 17.3 y 24.2 C.E. El segundo argumento acepta tácitamente ese enfrentamiento, pero otorga preferencia al deber de contribuir, basado primordialmente en argumentos de eficacia administrativa.

Con respecto a la pregunta de si el Tribunal Constitucional admite que la información aportada por el contribuyente como consecuencia del deber de información, pueda ser utilizada en un ulterior procedimiento sancionador, opinamos que la respuesta es incierta. Si bien el Tribunal nunca señala expresamente que dicha posibilidad sea constitucionalmente lícita, también lo es, que ofrece argumentos para llegar a esa conclusión.

En efecto, en las sentencias que cita como ejemplos, los derechos fundamentales en ellas analizados, fueron limitados y cedieron, en favor de prácticas administrativas. En estos casos, a diferencia del que nosotros nos interesa, sí existe una confrontación de bienes constitucionales, y precisamente por ello se debe fallar a favor de uno u otro. También debe destacarse la mención expresa del Tribunal, de que la actividad de la inspección «puede conducir, en efecto, a la obtención de elementos probatorios de que el contribuyente ha defraudado al Fisco», sin que aparezca ningún tipo de reproche a tal situación.

No obstante, si como dice el Tribunal Constitucional, el derecho a no autoincriminarse no resulta de aplicación en los procedimientos de gestión, pero omite pronunciarse sobre la imposibilidad de utilizar en el procedimiento sancionador pruebas autoincriminantes coactivamente obtenidas, convierte su argumento en un argumento parcial, que se traduce en la práctica en el vaciamiento del contenido esencial de un derecho fundamental, aunque ello pueda resultar muy conveniente a los intereses de la Administración tributaria.⁵³⁸

⁵³⁸ Señala **CASADO OLLERO**: «Las funciones de gestión y aplicación del tributo y el ejercicio de las potestades tributarias (de recaudación y de policía fiscal) no dependen de un juicio de conveniencia u oportunidad de la Administración, sino de la necesidad de aplicar la ley: la Administración ha de tutelar el interés de la norma tributaria haciendo que ésta quede en todo caso cumplida. Las potestades tributarias son potestades funcionales atribuidas por la ley para tutelar no un interés de la Administración fiscal, que carece de intereses propios, sino los intereses generales a los que aquélla debe servir con

Por otro lado, encontramos dos circunstancias que podrían favorecer la idea de que la utilización en el procedimiento sancionador tributario, de información aportada coactivamente por el contribuyente en pos del deber de información tributaria, violaría el derecho a no autoincriminarse. La primera se refiere a la posición aperturista operada por la sentencia 161/1997, en la que se hace la vinculación del derecho a no confesarse culpable y a no declarar contra sí mismo, con el derecho de defensa, y se habla de un solo bloque catalogado como de «garantías frente a la autoincriminación».

El segundo dato a tener en cuenta, es que la STC 76/1990 es anterior a las sentencias del TEDH, casos *FUNKE, BENDENOUN, SAUNDERS e I.J.L., G.M.R. Y A.K.P.*, en las cuales se ha reconocido el derecho a no autoincriminarse en el curso de actuaciones de investigación de carácter administrativo-sancionador, por su finalidad exclusivamente sancionadora, o bien, que habiendo sido lícita la obtención de información por medios coactivos, las pruebas así conseguidas no eran susceptibles de posterior utilización en un procedimiento sancionador.

contra el Reino Unido

3.2. JURISPRUDENCIA COMPARADA

3.2.1. Estados Unidos

La Quinta Enmienda (1791) de la Constitución de Estados Unidos, señala que nadie está obligado a declarar contra sí mismo en ninguna causa penal. El fundamento del derecho a no autoincriminarse tiene rancia tradición en ese país, donde un abultado número de sentencias se han encargado de dilucidar la razón de su existencia. Globalmente considerada, puede concluirse que jurisprudencia de ese país normalmente entiende como fundamento de este derecho el respecto por la intimidad y libertad de la persona.⁵³⁹

Las razones que se han argüido para su protección es la voluntad de no someter a los sospechosos de cometer un delito al cruel dilema de autoincriminarse, cometer perjurio o desacato; la preferencia por un sistema de justicia penal acusatorio en vez de inquisitorial; el temor de la obtención de declaraciones autoincriminatorias por el uso de tratos inhumanos y abusivos; el respeto por la inviolabilidad de la persona humana y el derecho de cada individuo a un enclave privado donde pueda llevar su tener su intimidad.⁵⁴⁰

objetividad y con sometimiento pleno a la ley y al Derecho (art. 103.1 CE)» **CASADO OLLERO** (1993), pp. 150-151

⁵³⁹ Lo anterior como traducción de la Sentencia de la Corte Suprema de Estados Unidos, caso *COUCH CONTRA ESTADOS UNIDOS*, de 9 de enero de 1973 (409 U.S. 322). El original dice: «By its very nature, the privilege is an intimate and personal one. It respects a private inner sanctum of individual feeling and thought and proscribes state intrusion to extract self-condemnation». En similar sentido *COUNSELMAN CONTRA HITCHCOCK* (142 U.S. 547) (1892); *MALLOY CONTRA HOGAN* (378 U.S. 1) (1964); y especialmente *MIRANDA CONTRA ARIZONA* (384 U.S. 436) (1966); entre muchas otras.

⁵⁴⁰ Estas ideas son tomadas de la Sentencia de la Corte Suprema de Estados Unidos, caso *MURPHY CONTRA WATERFRONT COMM'N* (378 U.S. 52, 55), 1964, cuyo texto original dispone: «[O]ur unwillingness to subject those suspected of crime to the cruel trilemma of self-accusation, perjury or contempt; our preference for an accusatorial rather than an inquisitorial system of criminal justice; our fear that self-incriminating statements will be elicited by inhumane treatment and abuses; [...] our respect for the inviolability of the human personality and of the right of each individual 'to a private enclave where he may lead a private life'».

A pesar de que las primeras interpretaciones de la Quinta Enmienda, la habían estado restringiendo a declaraciones orales o escritas, ya en la sentencia recaída en 1886 sobre el caso *BOYD CONTRA ESTADOS UNIDOS*, referente a unos documentos incautados al demandante por autoridades recaudatorias, la Corte Suprema de ese país hizo una interpretación cruzada de la Cuarta⁵⁴¹ y la Quinta Enmienda⁵⁴², y manifestó que le era imposible percibir la diferencia entre el decomiso de papeles y documentos a un sujeto, y obligarlo a declarar en su propia cuenta.⁵⁴³ Además, con una visión a prospectiva, advertía:

«Aunque el procedimiento en cuestión está privado de muchos de los incidentes agravantes de las verdaderas búsquedas e incautaciones, aún así, como se dijo, los contiene en su sustancia y esencia. Puede que sea en su forma menos odiosa y repulsiva; pero las prácticas ilegítimas e inconstitucionales dan sus primeros pasos de esta manera, esto es, por medio de avances furtivos y sigilosas desviaciones de los procedimientos legales. Esto sólo puede ser obviado por adherencia a la regla de que las provisiones constitucionales deben ser libremente interpretadas. Un rígida y literal interpretación elimina la mitad de su eficacia, y conduce a un menosprecio gradual del derecho, como si este fuera más la forma que el fondo. Es el deber de los tribunales ser vigilantes de los derechos constitucionales de los ciudadanos, contra cualquier invasión disimulada que se produzca. Su lema debe ser *obsta principiis*»⁵⁴⁴

⁵⁴¹ La Cuarta Enmienda de la Constitución de Estado Unidos dispone: «El derecho de los habitantes de que sus personas, domicilios, papeles y efectos se hallen a salvo de investigaciones e incautaciones arbitrarias, será inviolable, y no se expedirán al efecto mandamientos que no se apoyen en un motivo verosímil, estén corroborados mediante juramento o protesta y describan con particularidad el lugar que deba ser registrado y las personas o cosas que han de ser detenidas o embargadas». El original reza: «The right of the people to be secure in their persons, houses, papers, and effects, against unreasonable searches and seizures, shall not be violated, and no warrants shall issue, but upon probable cause, supported by oath or affirmation, and particularly describing the place to be searched, and the persons or things to be seized».

⁵⁴² El texto completo de la Quinta Enmienda señala: «Nadie estará obligado a responder de un delito castigado con la pena capital o con otra infamante si un gran jurado no lo denuncia o acusa, a excepción de los casos que se presenten en las fuerzas de mar o tierra o en la milicia nacional cuando se encuentre en servicio efectivo en tiempo de guerra o peligro público; tampoco se pondrá a persona alguna dos veces en peligro de perder la vida o algún miembro con motivo del mismo delito; ni se le obligará a declarar contra sí misma en ningún juicio criminal; ni se le privará de la vida, la libertad o la propiedad sin el debido proceso legal; ni se ocupará la propiedad privada para uso público sin una justa indemnización». El original dispone: «No person shall be held to answer for a capital, or otherwise infamous crime, unless on a presentment or indictment of a grand jury, except in cases arising in the land or naval forces, or in the militia, when in actual service in time of war or public danger; nor shall any person be subject for the same offense to be twice put in jeopardy of life or limb; nor shall be compelled in any criminal case to be a witness against himself, nor be deprived of life, liberty, or property, without due process of law; nor shall private property be taken for public use, without just compensation».

⁵⁴³ Sentencia de la Corte Suprema de Estados Unidos, caso *BOYD CONTRA ESTADOS UNIDOS*, 1 de febrero de 1886 (116 U.S. 616). El texto señala: «Y nos ha sido imposible percibir la diferencia entre el decomiso de papeles y documentos de un sujeto y obligarlo a declarar en su propia cuenta. Nosotros pensamos que eso está claramente en la intención y significados de esos términos». El original reza: «And we have been unable to perceive that the seizure of a man's private books and papers to be used in evidence against him is substantially different from compelling him to be a witness against himself. We think it is within the clear intent and meaning of those terms».

⁵⁴⁴ Sentencia de la Corte Suprema de Estados Unidos, caso *BOYD CONTRA ESTADOS UNIDOS*, 1 de febrero de 1886 (116 U.S. 616). El original reza: «Though the proceeding in question is divested of many of the aggravating incidents of actual search and seizure, yet, as before said, it contains their substance and essence, and effects their substantial purpose. It may be that it is the obnoxious thing in its mildest and least repulsive form; but illegitimate and unconstitutional practices get their first footing in that way, namely, by silent approaches and slight deviations from legal modes of procedure. This can only be obviated by adhering to the rule that constitutional provisions for the security of person and property should be liberally construed. A close and literal construction deprives them of half their efficacy, and leads to gradual depreciation of the right, as if it consisted more in sound than in substance. It is the duty of courts to be watchful for the constitutional rights of the citizen, and against any stealthy encroachments thereon. Their motto should be *obsta principiis*».

Cabe destacarse que en la decimonónica sentencia que comentamos, la Corte Suprema de Estados Unidos ya dijo, algo que se parece mucho a la opinión del TEDH. En efecto, al referirse a los procedimientos que las autoridades recaudadoras de ese país habían realizado en el caso de marras señalaron: «Nosotros somos además de la clara opinión de que los procedimientos instituidos con el propósito de declarar la confiscación de la propiedad de una persona en razón de los ilícitos que cometa —en este caso contra la Hacienda Pública—, aunque tengan vestidura civil, son en su naturaleza penales».⁵⁴⁵

La razón de la Corte para calificar dichos procedimientos como penales, se basó precisamente en que las penas y medidas cautelares que se conectaban a los ilícitos cometidos en perjuicio de la Hacienda Pública, eran de una entidad tal, que debían ser considerados como penales. Otro razonamiento que también llama la atención por su parecido con la jurisprudencia del TEDH menciona que:

«Si el Fiscal del Estado decide no presentar cargos, e incoar un expediente civil en contra de los reclamantes —esto es, civil en la forma—, ¿puede él por medio de este mecanismo substraer su naturaleza penal y privar a los reclamantes de sus garantías como ciudadanos, y extorsionar la entrega de documentos privados, o, como alternativa, una confesión de culpabilidad?. Esto no puede ser así. La información, aunque técnicamente civil, es en sustancia y efectos realmente penal»⁵⁴⁶

Sin embargo, la evolución del derecho a no autoincriminarse en Estados Unidos ha sufrido una desviación de estos principios, en lo que se refiere a los delitos tributarios, las facultades de las autoridades fiscales (principalmente del Internal Revenue Service), y los deberes de los administrados. El punto de inflexión lo encontramos en el caso *SHAPIRO CONTRA ESTADOS UNIDOS*, de 1948, que dio lugar a la ahora famosa "*required records doctrine*" o "*Shapiro doctrine*".

El caso se refiere a un vendedor de fruta al por mayor, que en 1944 fue requerido por la Administración con base en la Ley de Emergencia de Control de Precios (debido a la participación de Estados Unidos en la Segunda Guerra Mundial), a que bajo pena de sanción, se presentara en la Oficina de Control de Precios y les presentara "todas los duplicados de facturas de venta, libros de contabilidad, registros de inventario, contratos y registros relativos a todas las ventas de mercancías correspondientes a septiembre de 1944".

El recurrente se presentó en las citadas oficinas, y luego de ser juramentado, fue requerido bajo pena de sanción a la presentación de la información solicitada. Por consejo de su

⁵⁴⁵ Sentencia de la Corte Suprema de Estados Unidos, caso *BOYD CONTRA ESTADOS UNIDOS*, 1 de febrero de 1886 (116 U.S. 616). El texto original reza: «We are also clearly of opinion that [116 U.S. 616, 634] proceedings instituted for the purpose of declaring the forfeiture of a man's property by reason of offenses committed by him, though they may be civil in form, are in their nature criminal. «In this very case the ground of forfeiture, as declared in the twelfth section of the act of 1874, on which the information is based, consists of certain acts of fraud committed against the public revenue in relation to imported merchandise, which are made criminal by the statute; and it is declared, that the offender shall be fined not exceeding \$5,000, nor less than \$50, or be imprisoned not exceeding two years, or both; and in addition to such fine such merchandise shall be forfeited. These are the penalties affixed to the criminal acts, the forfeiture sought by this suit being one of them». Sentencia de la Corte Suprema de Estados Unidos, caso *BOYD CONTRA ESTADOS UNIDOS*, 1 de febrero de 1886 (116 U.S. 616).

⁵⁴⁶ El original dispone: «If the government prosecutor elects to waive an indictment, and to file a civil information against the claimants,-that is, civil in form,-can he by this device take from the proceeding its criminal aspect and deprive the claimants of their immunities as citizens, and extort from them a production of their private papers, or, as an alternative, a confession of guilt? This cannot be. The information, though technically a civil proceeding, is in substance and effect a criminal one» Sentencia de la Corte Suprema de Estados Unidos, caso *BOYD CONTRA ESTADOS UNIDOS*, 1 de febrero de 1886 (116 U.S. 616).

abogado el recurrente preguntó si le sería otorgada inmunidad en todas las cuestiones relativas que derivaran de la información que el presentara, a lo que fue contestado que independientemente de los derechos que la ley le otorgara, tenía la obligación de presentar la información solicitada. Como consecuencia de la posterior denegación de dicha inmunidad, el recurrente apeló a la Corte Suprema aduciendo violación de la Quinta Enmienda de la Constitución.

En términos generales, la "*Required Records Doctrine*" viene a sostener que el privilegio contra la no autoincriminación, no se puede hacer valer en relación con documentos que presentan una utilidad pública, como lo serían todos los registros e información contable de un sujeto o empresa. En este sentido, la Corte Suprema manifestó:

«No es cuestionado aquí que el Congreso tenga autoridad constitucional para prescribir los precios de mercancías como una medida de emergencia por guerra, y que la licencia y los requerimientos de mantenimiento de registros de la Ley de Control de Precios representan un ejercicio legítimo de ese poder. De acuerdo con eso, el principio enunciado por el caso Wilson, y reafirmado tan recientemente como en el caso Davis, es claramente aplicable aquí: esto es, que el privilegio relativo a los documentos privados no puede ser mantenido en relación a "registros que la Ley requiere ser mantenidos en orden para ser información idónea sobre transacciones que sean materia apropiada de regulación gubernamental, y la imposición de restricciones válidamente establecidas"». ⁵⁴⁷

Por otra parte, la Corte Suprema señaló expresamente la legitimidad de utilizar la información recabada por la Administración, como evidencia en un posterior proceso penal contra el supuesto infractor, recurriendo a un argumento de necesidad práctica y eficacia administrativa, al mencionar:

«Incluso los Magistrados que disintieron en el caso Davis, aceptaron que "hay una importante diferencia en la protección constitucional otorgada a los poseedores de documentos privados y documentos que tienen aspectos públicos", una diferencia que en esencia señala que éstos últimos "una vez que son legalmente obtenidos, son susceptibles de servir como evidencia". En el caso de marras, no puede ser dudado que el registro de ventas que le fue requerido mantener al demandante como consecuencia del otorgamiento de la licencia bajo la Ley de Control de Precios tiene "aspectos públicos". Como tampoco puede dudarse que cuando fue obtenido por la Administración bajo apercibimiento, tal y como autoriza el 202(b) de la Ley, fue "legalmente obtenido", y por tanto "susceptible de servir como evidencia". El registro a que se refiere este caso era un registro de ventas que debe mantenerse de acuerdo con la regulación pertinente, su relevancia para el legítimo propósito de la Administración es incuestionable, y las transacciones a registrar sólo podían ser legalmente realizadas por el demandante en virtud de la licencia otorgada por la Ley» ⁵⁴⁸

⁵⁴⁷ Dispone el original: «It is not questioned here that Congress has constitutional authority to prescribe commodity prices as a war emergency measure, and that the licensing and record-keeping requirements of the Price Control Act represent a legitimate exercise of that power. Accordingly, the principle enunciated in the Wilson case, and reaffirmed as recently as the Davis case, is clearly applicable here: namely, that the privilege which exists as to private papers cannot be maintained in relation to 'records required by law to be kept in order that there may be suitable information of transactions which are the appropriate subjects of governmental regulation, and the enforcement of restrictions validly established.'». Sentencia de la Corte Suprema de Estados Unidos, caso *SHAPIRO CONTRA ESTADOS UNIDOS*, de 21 de junio de 1948 (335 U.S. 1)

⁵⁴⁸ «Even the dissenting Justices in the Davis case conceded that 'there is an important difference in the constitutional protection afforded their possessors between papers exclusively private and documents having public aspects,' a difference whose essence is that the latter papers, 'once they have been legally obtained, are available as evidence.' In the case at bar, it cannot be doubted that the sales record which petitioner was required to keep as a licensee under the Price Control Act has 'public aspects.' Nor can there be any doubt that when it was obtained by the Administrator through the use of subpoena, as authorized specifically by 202(b) of the statute, it was 'legally obtained' and hence 'available as evidence.' The record

Además, las potestades otorgadas a la Administración no sólo le permitían sancionar la negativa a la presentación de registros, sino el mero incumplimiento de deberes registrales «porque ningún poder investigativo puede ser efectivo sin el derecho efectivo de exigir el mantenimiento de esos registros», ya que «por la simple estratagema de incumplir con la llevanza de registros de las transacciones pertinentes, o destruyendo o falsificando dichos libros, una persona podría violar la Ley con impunidad y sin temor de ser descubierta».⁵⁴⁹

Este cambio culmina con la sentencia *FULLER CONTRA ESTADOS UNIDOS* (1986), donde la Corte determinó que el privilegio contra la no autoincriminación no surtía efectos con relación a delitos fiscales. En pocas palabras, la jurisprudencia de Estados Unidos, distingue entre delitos fiscales (*tax crimes*) y delitos no fiscales (*non-tax crimes*), creando lo que ahora se conoce como la "*Tax-Crime Exception*" a la Quinta Enmienda, que niega la garantía contra la no autoincriminación al acusado, a menos que pueda demostrar la posibilidad de que la información requerida podría derivar en su persecución por un delito no fiscal.⁵⁵⁰

Aparte de la dificultad e inversión en la carga de la prueba que supone tal requisito, resulta difícil de imaginar como un sospechoso o acusado podría demostrar dicha posibilidad, sin incurrir al mismo tiempo precisamente en una autoincriminación. Por otra parte, resulta artificioso la distinción entre delitos fiscales y delitos no fiscales, pues aparte del argumento de la eficacia administrativa, a esa "razón de Estado" con la cual el Tribunal Constitucional español parece alinearse, no se encuentra ningún elemento teleológico que justifique que dicha distinción —o cualquier otra clasificación de delitos— merezca la consecuencia de sustraer a los administrados una garantía constitucional.

involved in the case at bar was a sales record required to be maintained under an appropriate regulation, its relevance to the lawful purpose of the Administrator is unquestioned, and the transaction which it recorded was one in which the petitioner could lawfully engage solely by virtue of the license granted to him under the statute». Sentencia de la Corte Suprema de Estados Unidos, caso *SHAPIRO CONTRA ESTADOS UNIDOS*, de 21 de junio de 1948 (335 U.S. 1)

⁵⁴⁹ El original reza: «They asserted that a major aspect of the investigatory powers contained in the bill as originally drafted was to enable the Administrator to ferret out violations and enforce the law against the violators. And it was pointed out that in striking down the authority originally given the Administrator in the committee bill to require the maintenance of records, the House had substantially stripped him of his investigatory and enforcement powers, 'because no investigatory power can be effective without the right to insist upon the maintenance of records. By the simple device of failing to keep records of pertinent transactions, or by destroying or falsifying such records, a person may violate the Act with impunity and little fear of detection» Sentencia de la Corte Suprema de Estados Unidos, caso *SHAPIRO CONTRA ESTADOS UNIDOS*, de 21 de junio de 1948 (335 U.S. 1)

⁵⁵⁰ El paulatino cambio jurisprudencial se puede observar a través de la selección de jurisprudencia presentada por **RIVES RIVES** (2000), en su estudio sobre el derecho a la no autoincriminación en el ámbito penal tributario, a la luz de la jurisprudencia de Estados Unidos. En orden cronológico éstas serían *SULLIVAN CONTRA ESTADOS UNIDOS*, 274 US 259 (1927), donde se admitieron excepciones a la regla general de la no autoincriminación; *COUCH CONTRA ESTADOS UNIDOS*, 409 US 322 (1973), donde el Tribunal autoriza al Gobierno al requerimiento a terceros de información de trascendencia tributaria, ya que el derecho a no autoincriminarse es de carácter personalísimo; *FISCHER CONTRA ESTADOS UNIDOS*, 425 US 391 (1976), donde se consolida la doctrina de la aplicación del derecho a no autoincriminarse dependiendo de si se trata de delitos fiscales y no fiscales; *ESTADOS UNIDOS CONTRA DOE*, 465 US 605 (1984) donde se declara que la Quinta Enmienda aplica a declaraciones autoincriminatorias, más no a documentos a documentos que pudieran surtir el mismo efecto; *FULLER CONTRA ESTADOS UNIDOS*, 786 F.2d 1437 (1986), donde se vuelve a distinguir entre delitos fiscales y no fiscales y se niega el derecho a no autoincriminarse a menos que se demuestre la posibilidad de que el acusado demuestre la posibilidad de ser acusado por un delito no fiscal; *BROOKS CONTRA HILTON CASINOS INC.*, 959 F.2d 757 —Circuito Noveno— (1994) y *ESTADOS UNIDOS CONTRA TURRI*, 73 AFTR 2d 5102, 5103 —Circuito Noveno— (1994), donde se consolida la jurisprudencia del caso *FULLER*. En este sentido consultar **RIVES RIVES** (2000), pp. 115-119.

La sentencia *FULLER*, aparte de entrar en contradicción con otras sentencias emanadas por tribunales de otros Circuitos⁵⁵¹, no ha estado exenta de críticas. En particular, nos parece de fundamental importancia la reciente sentencia del caso *ESTADOS UNIDOS CONTRA TROESCHER*, ya que en ella se rompe claramente con la "*Tax-Crime Exception*". En este caso, el apelante había sido requerido para presentar toda la información de trascendencia tributaria por el *Internal Revenue Service* (IRS), ya que había incumplido con la obligación de hacer declaraciones tributarias por varios años, teniendo aparentemente el deber de hacerlo.

El acusado había demostrado la existencia de un "riesgo substancial de autoincriminación" de un delito tributario, que era "real y apreciable", y no meramente "imaginario o infundado"⁵⁵², ante el requerimiento de información tributaria, por lo cual se negó a atender dicho requerimiento, amparándose el privilegio contra la autoincriminación contenido en la Quinta Enmienda. No obstante, aunque el Juez de Distrito consideró válidos los argumentos del demandado, fue convencido por los razonamientos del Gobierno, en el sentido de que la sentencia *FULLER* era un precedente vinculante para dicho Juez, según la cual «la Quinta Enmienda simplemente no es aplicable al contribuyente que teme ser acusado de un delito tributario».⁵⁵³ Por tanto, debía validarse el requerimiento de información del IRS.

Esta sentencia es llevada a la Corte de Apelaciones. En ella, el **MAGISTRADO REINHARDT** señala que en los argumentos presentados ante esa Corte «El Gobierno parece haber descubierto que los instintos del Juez de Distrito eran correctos. Ahora confiesa su error y argumenta que «[...] la cláusula sobre la autoincriminación de la Quinta Enmienda aplica en todas las instancias cuando un contribuyente tiene una causa razonable de enfrentar cargos penales, ya sea por un delito fiscal u otra clase de delito. Nosotros estamos de acuerdo. No hay tal "*Tax-Crime Exception*" a la Quinta Enmienda, y los reclamos de Troescher de protección de la Quinta Enmienda no pueden ser derrotados aquí simplemente porque su temor se refería a la autoincriminación en un delito tributario».⁵⁵⁴

Además, la Corte de apelaciones acepta —más bien se desdice— que efectivamente en la sentencia *FULLER*, así como en la sentencia *BROOKS*⁵⁵⁵, se utilizó un lenguaje impreciso que hizo pensar al Juez de Distrito la verdadera existencia de esa "*Tax-Crime Exception*"⁵⁵⁶, pero que

⁵⁵¹ Así se pone de manifiesto en la sentencia de la Corte de Apelaciones de Noveno Circuito de 7 de noviembre de 1996, caso *ESTADOS UNIDOS CONTRA TROESCHER*, en relación a los casos *ESTADOS UNIDOS CONTRA V. ARGOMANIZ*, 925 F.2d 1349, 1353 (Circuito Onceavo 1991); *ESTADO DE FISHER CONTRA C.I.R.*, 905 F.2d 645, 648-49 (Circuito Segundo 1990); *ESTADOS UNIDOS CONTRA CLARK*, 847 F.2d 1467, 1474 (Décimo Circuito 1988).

⁵⁵² Requisitos que son necesarios para la aplicación del privilegio otorgado por la Quinta Enmienda, según los lineamientos trazados por la sentencia *ESTADOS UNIDOS CONTRA RENDAHL*, 746 F.2d 553, 555 (Noveno Circuito 1984).

⁵⁵³ El original dice: «the Fifth Amendment just does not apply when the taxpayer fears prosecution for a tax crime». Sentencia de la Corte de Apelaciones de Noveno Circuito de 7 de noviembre de 1996, caso *ESTADOS UNIDOS CONTRA TROESCHER*.

⁵⁵⁴ El original dice: «On appeal, the government appears to have discovered that the district judge's instincts were correct. It now confesses error and argues that "[t]he self-incrimination clause of the Fifth Amendment applies in all instances where a taxpayer has reasonable cause to apprehend criminal prosecution, whether tax related or not." We agree. There is no general "Tax-Crime Exception" to the Fifth Amendment, and Troescher's Fifth Amendment claims were not defeated here simply because he feared prosecution for tax crimes». Sentencia de la Corte de Apelaciones de Noveno Circuito de 7 de noviembre de 1996, caso *ESTADOS UNIDOS CONTRA TROESCHER*.

⁵⁵⁵ *BROOKS CONTRA HILTON CASINOS INC.*, 959 F.2d 757 —Circuito Noveno— (1994)

⁵⁵⁶ El original dice: «It is easy to understand why the district judge was misled by some of our cases. Our opinions in Fuller and Brooks do contain language that suggests a distinction between tax crimes and non-tax crimes under Fifth Amendment analysis». Sentencia de la Corte de Apelaciones de Noveno Circuito de 7 de noviembre de 1996, caso *ESTADOS UNIDOS*

cualquier sugerencia de una excepción amplia a la Quinta Enmienda en casos tributarios, o que existe en distinción constitucional entre casos tributarios y no tributarios es meramente *dictum*.⁵⁵⁷ Asimismo se aclara que:

«La opinión mantenida en Fuller, sin embargo, y en cada caso que se cita en apoyo de esa opinión, es meramente que el privilegio no es válidamente invocado con afirmaciones vagas, imprecisas, o generales de autoincriminación. En Fuller y los casos que en ella se citan, nosotros rechazamos los reclamos de la garantía de la Quinta Enmienda cuando el contribuyente no hizo ninguna demostración de una “apreciable posibilidad de procesamiento”, como se requiere para cualquier tradicional análisis de la autoincriminación»⁵⁵⁸

Finalmente, la Corte dio la razón al apelante y revocó el requerimiento de información del IRS, en amparo de la garantía contra la autoincriminación contenida en la Quinta Enmienda, y reenviando el caso al Juez de Distrito original, para una reconsideración del fallo a la luz de lo dicho en esta sentencia.

3.2.2. Alemania

La Constitución alemana no reconoce expresamente el derecho a no autoincriminarse con tal terminología u otra equivalente, como ocurre en el caso español en su artículo 24.2 C.E.. No obstante, el Tribunal Federal alemán ha derivado tal principio de las referencias hechas por la Constitución a la libertad y a la dignidad de las personas, en sus artículos primero y segundo.⁵⁵⁹ En este sentido ha dicho que:

«[...] el establecimiento de una obligación legal de proporcionar información puede producir en el obligado el conflicto entre autoincriminarse de un hecho punible, cometer eventualmente un nuevo delito por realizar una declaración falsa, o exponerse a la utilización de medidas coercitivas por su silencio. Debido a estas consecuencias, la obligación de proporcionar información ha de tenerse como una intromisión en la libertad de actuación y como una restricción de los derechos de la

CONTRA TROESCHER.

⁵⁵⁷ El original dice: «Any language suggesting a broad exemption from the Fifth Amendment in tax cases or that there is a constitutional distinction between tax and non-tax crimes is merely dictum». Sentencia de la Corte de Apelaciones de Noveno Circuito de 7 de noviembre de 1996, caso *ESTADOS UNIDOS CONTRA TROESCHER*.

⁵⁵⁸ El original explica: «The actual holding in Fuller, however, and in every case it cites for support of that holding, is merely that the privilege is not validly invoked by asserting only vague, blanket, or generalized claims of self-incrimination. In Fuller and the cases it cites, we rejected Fifth Amendment claims where the taxpayer did not make any showing of an "appreciable possibility of prosecution," as required by traditional selfincrimination analysis». Sentencia de la Corte de Apelaciones de Noveno Circuito de 7 de noviembre de 1996, caso *ESTADOS UNIDOS CONTRA TROESCHER*. En este sentido se pueden citar las sentencias de dicha Corte en materia tributaria, casos *ESTADOS UNIDOS CONTRA BODWELL*, 66 F.3d 1000, 1001 (1995); *ESTADOS UNIDOS CONTRA TURK*, 722 F.2d 1439, 1440 (1983); *ESTADOS UNIDOS CONTRA TSUI*, 646 F.2d 365, 367 (1981); *ESTADOS UNIDOS CONTRA HELINA*, 549 F.2d 713, 716 (1977); entre muchas otras.

⁵⁵⁹ En este sentido la Constitución Alemana dispone: 1 (1) La dignidad humana es intangible. Respetarla y protegerla es obligación de todo poder público. 2 (1) Toda persona tiene el derecho al libre desarrollo de su personalidad siempre que no viole los derechos de otra ni atente contra el orden constitucional o la ley moral. 2(2) Toda persona tiene el derecho a la vida y a la integridad física. La libertad de la persona es inviolable. Estos derechos sólo podrán ser restringidos en virtud de una ley.

personalidad, en el sentido del art. 2.1 G.G. El compelimiento a declarar contra uno mismo afecta, además, a la dignidad de la persona contra la que se usan sus propias manifestaciones»⁵⁶⁰

La solución dada por el Tribunal Federal en la citada sentencia, se aproxima en sus consecuencias, a la tesis que analizaremos más adelante, de la incomunicabilidad de la información coactivamente obtenida en un procedimiento administrativo a otro de naturaleza punitiva, pues parte de la consideración de que habrá circunstancias en las que dicha información será imprescindible para la realización de ciertas tareas administrativas, razón por la cual el derecho a no autoincriminarse no significa que el sospechoso o acusado pueda negarse a aportar dicha información. No obstante, por no contarse con la libre voluntad de la persona, la información no podría utilizarse el procesos tendentes a castigo de ilícitos.⁵⁶¹

Más propiamente en el ámbito tributario, Tribunal Federal alemán ha dicho:

«[...] el artículo 2.1 G.G. no supone una protección sin fisuras, “sin lagunas” frente a la coacción del Estado para autoinculparse, sin tomar en consideración si de este modo se está perjudicando a terceros dignos de protección. [...] Sería irrazonable y contrario a la dignidad humana coaccionar de tal forma que las declaraciones propias condujesen a que conocieran los presupuestos para una condena penal o para imponer la correspondiente sanción. En tanto el art. 2.1 G.G. garantice una protección del derecho de defensa frente a la intromisión estatal, cumple con la vieja y experimentada tradición jurídica. Si por el contrario se trata de informaciones que cumplan con

⁵⁶⁰ Sentencia del Bundesverfassungsgericht, de 13 de enero de 1981, fundamento jurídico B,I,1 (BverfGE 56, pág 37 y ss.). Traducción tomada de AGUALLO AVILÉS y GARCÍA BERRO (2000), p. 90 hecha a la Sentencia publicada en Wistra, N° 8, 1988, pp. 302-303.

⁵⁶¹ Así se desprende del comentario hecho por AGUALLO AVILÉS y GARCÍA BERRO a la citada sentencia: «En definitiva, el derecho a no autoincriminarse, conforme a la doctrina del Tribunal Constitucional alemán, sería susceptible de dos modalidades de protección o garantía, “según la posición del informante y la finalidad de la información”. El “tipo y alcance de la protección ofrecida por este derecho fundamental también depende de si y hasta qué punto otras personas precisan la información y sobre todo de si dicha información forma parte de un círculo de obligaciones voluntariamente asumido” (B.I.2.). El derecho a no aportar, esto es, “la máxima protección frente a la autoinculpación (*Selbsbeziehung*) corresponde a los testigos, a las partes procesales y, sobre todo, al imputado en un proceso penal o análogo”. “El referido círculo de personas se encuentra absolutamente protegido frente a una obligación así mediante el reconocimiento de un derecho de silencio o a no declarar”. Este derecho a no declarar, desde luego, existe en el ámbito de los *procedimientos punitivos*. Efectivamente, “como la autoinculpación -dice el Tribunal- supone una intromisión grave, debido precisamente a sus repercusiones penales, los mecanismos de protección se han desarrollado especialmente en aquellos casos en los que la declaración está al servicio de fines penales o similares”, hipótesis en las que el interés de la comunidad en el ejercicio del *ius puniendi* debe *ceder* ante el derecho a no autoincriminarse. Fuera de los supuestos mencionados, no existe un derecho a no declarar, sino a que la información que necesariamente debe facilitarse para tutelar otros intereses no sea empleada para condenar o sancionar al obligado. Así es, mientras “que el Derecho vigente -dice el Tribunal- concede en todo caso a los testigos, partes procesales y acusados un derecho a no declarar en caso de autoinculpación, no ocurre lo mismo en relación con aquellas personas que, por razones especiales, se encuentran negocial o legalmente obligadas a proporcionar a otras o a la Administración las informaciones necesarias”. “Aquí -se dice- entran en conflicto el interés del obligado con la necesidad de información de otros, cuyos intereses son tenidos en cuenta de diferentes maneras”. En estas condiciones puede el legislador “establecer un deber incondicionado de información” y “prever medidas para ratificar o compeler a facilitar dichas informaciones”. Por regla general -dice el Tribunal- se trata de casos en los que sólo el obligado se encuentra “en disposición de proporcionar las informaciones necesarias y sin ellas el legitimado para obtenerlas se vería gravemente perjudicado o no podría desempeñar adecuadamente sus funciones”. “En estos supuestos -se aclara- no se reconoce al obligado un derecho a no declarar para el caso de actuaciones contrarias a sus obligaciones, pues lo contrario supondría colocarlo en una situación mejor que el cumplidor de las mismas. Hasta la fecha la jurisprudencia ha considerado justificada esta obligación incondicionada de la información”. Ahora bien, como señala la doctrina, “en la medida en que sea defendible el uso de la coerción para obtener la autoinculpación, las informaciones sobre comportamientos delictivos obtenidas de este modo no podrían ser transmitidas a las autoridades encargadas de la persecución de los delitos ni podrían ser valoradas por éstas contra el informante”». AGUALLO AVILÉS y GARCÍA BERRO (2000), p. 114

una necesidad de información justificada, el legislador estará autorizado a sopesar las exigencias de las distintas partes [...] El Estado está obligado a recaudar efectivamente los ingresos que le corresponden legalmente para poder realizar justamente sus múltiples tareas. Por este motivo se exige abarcar de forma igual a todos los obligados tributarios en cumplimiento del art. 3.1 G.G. Por este motivo está justificado materialmente que los obligados tributarios o las personas implicadas en un procedimiento tributario estén obligadas a prestar información veraz, sin considerar si de este modo se descubren delitos o infracciones»⁵⁶²

Aquí el Tribunal Federal alemán, de forma similar al Tribunal Constitucional español, hace una apelación al interés público que reviste la recaudación de impuestos, y como consecuencia de ello, la posibilidad de obligar al investigado a rendir declaraciones que puedan perjudicarlo. No obstante, debe siempre imperar la cautela a la hora de analizar la jurisprudencia comparada, especialmente en un caso donde las previsiones constitucionales que la inspiran presentan diferencias notables. En el caso de marras, baste hacer mención de que la Constitución alemana no ha previsto expresamente los derechos a no declarar contra sí mismo o no confesarse culpable, tal y como es el caso de España. Por otro lado, debe considerarse que la Ordenanza Tributaria alemana señala en su parágrafo 393 lo siguiente:

«1. Los derechos y deberes de los obligados tributarios y de la autoridad financiera en el procedimiento de imposición y en el procedimiento penal se ajustarán a las disposiciones vigentes para el respectivo procedimiento. No obstante, ***no se admitirán en el procedimiento de inspección medidas coactivas contra el obligado tributario cuando éstas tiendan a constreñirle a acusarse a sí mismo de un delito tributario o de una infracción administrativa tributaria por él cometidos.*** Lo anterior regirá siempre que se haya incoado contra él un procedimiento penal por tales hechos. ***Se informará al obligado tributario de estos preceptos siempre que exista un motivo para ello.***
2. Cuando en el procedimiento penal el Ministerio público o el Juzgado tengan conocimiento por el expediente tributario de hechos o medios de prueba que el obligado tributario hubiese manifestado a la autoridad financiera en cumplimiento de deberes jurídico tributarios, ***antes de incoarse el procedimiento penal, o desconociendo tal incoación, no se podrá utilizar dichos conocimientos contra él en la persecución de un hecho que no constituya delito tributario.*** Lo anterior no será aplicable a los delitos cuya persecución sea de imperioso interés público»⁵⁶³

Las medidas coactivas a que se hace referencia se encuentran en el parágrafo § 328 de la misma Ordenanza y se refieren a las multas coercitivas, la ejecución subsidiaria y la coacción directa. Ahora bien, según el apartado segundo de la norma, parece claro que en el ordenamiento alemán la comunicabilidad de la información durante la inspección, es plena al proceso punitivo por delito tributario. No obstante, dado que no pueden utilizarse medidas coactivas para constreñir al sospechoso a que se autoincrimine, y que además se le debe informar de este hecho, puede concluirse que la colaboración con la investigación, antes que un deber es una facultad.⁵⁶⁴

⁵⁶² Bundesverfassungsgericht, Sentencia de 21 de abril de 1988 (BverfGE 56, 37, 49). Traducción tomada de AGUALLO AVILÉS y GARCÍA BERRO (2000), p. 90

⁵⁶³ Traducción tomada de AGUALLO AVILÉS y GARCÍA BERRO (2000), p. 116. La cursiva es nuestra. A fin de evitar la violación del derecho a no autoincriminarse, PALAO TABOADA propone una regulación en términos similares (aunque no idénticos) para España. En este sentido se puede consultar PALAO TABOADA (1997), especialmente pp. 31-34

⁵⁶⁴ En este sentido señalan AGUALLO AVILÉS y GARCÍA BERRO que «parece claro que la norma admite de manera implícita que la información suministrada en el curso de dicho procedimiento se habrá facilitado, dado que para obtenerla no pueden

En este sentido, coincidimos plenamente con **KOHLMANN** al señalar que «la Ordenanza Tributaria garantiza al imputado en un procedimiento sancionador, tomando en consideración el principio *Nemo Tenetur*, sólo el derecho puntual a guardar silencio, es decir, que se mantienen las obligaciones de declarar y colaborar —incluso cuando exista peligro de autoinculparse—, lo que sucede es que no podrán ya conseguirse utilizando la coacción. Pero la prohibición de utilizar medios coactivos regulada en el §393.1.2. y 3 AO tiene el efecto de “un derecho fáctico a no declarar y a no colaborar”, ya que un deber, cuyo cumplimiento ya no puede ser conseguido por las autoridades, pierde el carácter de tal deber».⁵⁶⁵

Por otro lado, tal y como señala **FALCÓN Y TELLA**, a esto debe añadirse «la prohibición que resulta del § 136 de la Ordenanza Procesal Penal de que se utilicen para perseguir *cualquier tipo de delito, incluso un delito fiscal*, datos obtenidos en una inspección que de forma intencionada (*bewusst*) se haya continuado pese a la existencia de indicios de delito. Pero la jurisprudencia —véase, por ejemplo, la decisión del *Bundesgerichtshof* de 27 de enero de 1992, NJW 1992, 1463— no duda en afirmar que tal prohibición es extensible a los casos en que *la inspección se ha continuado de forma “no intencionada” (unbewusst)* y posteriormente se abre un proceso por delito fiscal».⁵⁶⁶

El sistema alemán ha servido de inspiración a algunas propuestas realizadas por la doctrina española, como por ejemplo la de **PALAO TABOADA**, que veremos más adelante. Pero deseamos dejar constancia de la existencia de regímenes jurídicos, que se aproximan mucho a algunas de las soluciones que se propondrán, y que no han significado en la práctica, dejar a las autoridades tributarias sin los instrumentos necesarios para verificar el cumplimiento de las obligaciones tributarias, o la sanción por su infracción.

3.2.3. Sudáfrica

Como vimos en la sección dedicada al reconocimiento del derecho a no autoincriminarse en otras constituciones, mencionamos la Constitución de la República de Sudáfrica por ser, a nuestro entender, donde de manera más específica y extensiva se regula este derecho, de cuantas hemos examinado para la presente investigación. Esa Constitución entró en vigencia el 8 de mayo de 1996, modificando de esta manera la Constitución de 27 de abril de 1994. En esta última, el artículo 25 (en forma similar que en la Constitución de 1996), se refiere a los derechos de los “*detenidos*”, “*arrestados*” y “*acusados*” de forma independiente. En particular, con respecto a los acusados menciona:

«(3) Toda persona acusada tiene derecho a un juicio justo, que deberá incluir derecho a: [...]

adoptarse las medidas previstas en el § 328». **AGUALLO AVILÉS y GARCÍA BERRO** (2000), p. 117

⁵⁶⁵ Traducción tomada de **AGUALLO AVILÉS y GARCÍA BERRO** (2000), p. 117. El original en **KOHLMANN, G.** *Strafprozessuale Verwertungsverbote als Schranken für und steuerstrafrechtliche Ermittlungen der Fahndungsbehörden*, en la obra colectiva coordinada por J. LANG “Die Steuerrechtsordnung in der Diskussion”, FS KLAUS TIPKE, Köln, OTTO SCHMIDT, 1995, especialmente p. 501

⁵⁶⁶ **FALCÓN Y TELLA** (1998), pp. 490-491. Las citas las toma de GÜNTER KOLHMANN, *Strafprozessuale Verwertungsverbote als Schranken für und steuerstrafrechtliche Ermittlungen der Fahndungsbehörden*, en la obra colectiva coordinada por J. LANG “Die Steuerrechtsordnung in der Diskussion”, FS KLAUS TIPKE, Köln, OTTO SCHMIDT, 1995, especialmente p. 501

- c. ser presumido inocente y permanecer en silencio durante la causa o juicio y no testificar durante el juicio
- d. aducir y presentar evidencia, y a no ser obligado a testificar en su propia contra [...]»⁵⁶⁷

En este contexto, haremos referencia a la Sentencia del Tribunal Constitucional de Sudáfrica de 6 de diciembre de 1995, caso *FERREIRA*. Los antecedentes del caso remiten al inicio de procedimientos de liquidación de dos compañías, que habían resultado fallidas en el pago de sus deudas. Por esta razón y de acuerdo con el artículo 417 de la Companies Act de 1976, que se encarga de regular dicho procedimiento a fin de proteger el interés público, se había requerido judicialmente —bajo amenaza de sanción de multa o prisión— a distintos directivos de ambas compañías, para que rindieran declaración en la investigaciones sobre estas quiebras. Este artículo mencionaba:

«Comparecencia y examen de personas relacionadas con la compañía. [...] 2 (b) Cualquiera de tales personas podrá ser requerida para contestar a cualquier pregunta que se le haga durante la investigación, a pesar de que las respuestas puedan tender a incriminarlo, y cualquier respuesta dada por ellas podrá ser usada posteriormente como evidencia en su contra»⁵⁶⁸

El señor *FERREIRA*, directivo de una de las compañías bajo investigación, se negó a contestar las preguntas que se le formularon durante ese procedimiento, aduciendo que sus respuestas podían autoincriminarlo, y que el artículo 417.2(b) de la Companies Act era contrario a la Constitución, en especial con respecto al artículo 25.3 que establece la garantía contra la autoincriminación. No obstante, el Tribunal Constitucional no estuvo de acuerdo con este razonamiento, ya que en su opinión, el derecho a no autoincriminarse sólo aplica para *acusados*, y el aplicante en el momento de ser requerido para ser interrogado no lo era:

«Los derechos reunidos por la sección 25(3) aplican, textualmente, sólo a “toda persona acusada”. Son derechos que aplican, en un sentido subjetivo, cuando una persona resulta “acusada” en un proceso penal. El recurrente no es tal “persona acusada”. Es una cuestión puramente especulativa cuando los aplicantes resultarán personas acusadas. Aun cuando ellos resultaran personas acusadas, sus derechos contra autoincriminación extra-curial (asumiendo que en ese momento tal derecho esta implícito en la más amplia categoría “derecho a un juicio justo”), no son automáticamente infringidos cuando resultan personas acusadas. Eso dependerá de cuándo la evidencia autoincriminatoria aportada por los aplicantes al amparo de la sección 417 sea ofrecida como evidencia contra ellos. En ese momento, por primera vez, habrá una amenaza de los derechos contenidos en la sección 25.3 de autoincriminación extra-curial. La conclusión inevitable, por tanto, es que la sección 417(2)b no constituye una violación o amenaza de ninguno de los derechos de los aplicantes en la sección 25(3) y su ataque a la sección 417(2)b sobre esta base no puede tener éxito»⁵⁶⁹

⁵⁶⁷ El original dispone: «25 (3) Every accused person shall have the right to a fair trial, which shall include the right- [...] c. to be presumed innocent and to remain silent during plea proceedings or trial and not to testify during trial; d. to adduce and challenge evidence, and not to be a compellable witness against himself or herself [...]»

⁵⁶⁸ El original reza: «417. Summoning and examination of persons as to affairs of company. [...] 2 (b) Any such person may be required to answer any question put to him at the examination, notwithstanding that the answer might tend to incriminate him, and any answer given to any such question may thereafter be used in evidence against him».

⁵⁶⁹ Sentencia del Tribunal Constitucional de Sudáfrica de 6 de diciembre de 1995, caso *FERREIRA*, párrafo 41. El original señala: «The section 25(3) rights accrue, textually, only to "every accused person". They are rights which accrue, in the subjective sense, when a person becomes an "accused person" in a criminal prosecution. The examinee is not such an "accused person". It is a matter of pure speculation whether the applicants will ever become accused persons. Even should

Como se puede ver, el Tribunal Constitucional de Sudáfrica se aproxima mucho a la opinión de TEDH en el caso *SAUNDERS* —por lo demás este caso presenta grandes similitudes con aquél—, ya que a pesar de que no utiliza tan ampliamente el concepto de *acusado en materia penal*, sí señala que la obtención de la información coactivamente obtenida, no puede ser utilizada posteriormente para sancionar a aquél que la haya aportado. Es decir, prohíbe la comunicabilidad de la información autoincriminante.

También debe destacarse que el argumento del Tribunal Constitucional de Sudáfrica, se aproxima al utilizado por el Tribunal Constitucional español, en el sentido de que se menciona que el derecho a no autoincriminarse, no es de aplicación en un procedimiento en el cual el sujeto investigado no ostenta la calidad de acusado —extra-curial en su terminología—, tal y como ocurre en el procedimiento de inspección tributaria. No obstante el Tribunal Constitucional sudafricano va mucho más allá que el español, y no se contenta con esa sola afirmación.

En efecto, el extracto transcrito, realiza la advertencia que tanto se echa en falta en la STC 76/1990, es decir, la mención de que si la información aportada coactivamente en un procedimiento anterior al penal, en virtud de un deber jurídico como el que impone la sección 417(2)b del Companies Act, se utiliza posteriormente en el procedimiento penal, sí se vulneraría el derecho a no autoincriminarse. En este sentido, cabe destacar que indirectamente, esta Sentencia aplica de manera “retroactiva” el derecho a no autoincriminarse, a procedimientos anteriores al penal.

Por otro lado, ante la evidencia del exceso que representa una norma como la que se impugna, la cual abiertamente menciona que el sujeto deberá, bajo pena de sanción, contestar a cualquier pregunta que se le haga durante la investigación, a pesar de que las respuestas puedan tender a incriminarlo, y que cualquier respuesta dada podrá ser usada posteriormente como evidencia en su contra, el Alto Tribunal sudafricano también sigue otra línea de argumentación.

En este sentido, luego de admitir en varias oportunidades que lo que subyace en el derecho a no autoincriminarse es la libertad y la dignidad de la persona, el Tribunal se cuestiona, aún a pesar de que el sujeto no se encuentra acusado formalmente, si obligarlo a brindar información autoincriminatoria en esa etapa procesal, limita su derecho a la libertad enunciado por el artículo 11 de la constitución⁵⁷⁰, y si así fuera, si dicha limitación cumple con los requisitos enunciados por el artículo 33:

they become accused persons, their rights against extra-curial self-incrimination (assuming for the moment that such a right is an implied right in the larger category "right to a fair trial") are not automatically infringed when they become accused persons. It will depend upon whether self-incriminating evidence given by the applicants at the section 417 enquiry is tendered in evidence against them. At that moment, for the first time, there is a threat to any section 25(3) right against extra-curial self-incrimination. The inescapable conclusion, therefore, is that section 417(2)(b) does not constitute an infringement or threat of infringement of any section 25(3) rights of the applicants and that their attack on section 417(2)(b) on this basis can accordingly not succeed».

⁵⁷⁰ El artículo 11 de la Constitución de Sudáfrica de 1994 señalaba: «Libertad y seguridad de la persona. (1) Toda persona tiene derecho a la libertad y a la seguridad, que incluirá el derecho a no ser detenido sin un juicio. (2) Ninguna persona será sujeta a tortura de cualquier clase, ya sea física, mental o emocional, ni tampoco será sujeta de tratos o penas crueles, inhumanas o degradantes». El original: «Freedom and security of the person (1) Every person shall have the right to freedom and security of the person, which shall include the right not to be detained without trial. (2) No person shall be subject to

«Limitación. (1) Los derechos establecidos en este Capítulo podrán ser limitados por una ley de aplicación general, con la condición de que (a) será permisible sólo en tanto resulte i. razonable; y ii. justificable en una sociedad abierta y democrática basada en la igualdad y la libertad, y (b) no niegue el contenido esencial del derecho en cuestión [...]».⁵⁷¹

Lo anterior implica necesariamente hacer una ponderación de los bienes jurídicos que protegen, tanto el artículo 11 (1) de la Constitución, como la sección 417(2)b del Companies Act. Con respecto a esta última, el Tribunal Constitucional no duda en afirmar que la norma en cuestión, tiene una finalidad legítima y razonable:

«Debido a los deberes estatutarios que los liquidadores tienen en el cumplimiento de la liquidación de empresas, y las serias dificultades que enfrentan en la recolección de la información anterior al proceso liquidatorio para determinar los activos (incluso los litigiosos) y la causa del fracaso de la empresa, es claramente razonable (en el sentido de que existe una conexión racional entre el perjuicio y la solución jurídica) para compeler a las personas a ser interrogadas sobre los asuntos de la empresa que sean pertinentes para la realización de los deberes de los liquidadores, aún cuando el testimonio dado tienda a incriminar a la persona que lo da. Esto también es necesario, por la existencia de un interés estatal que demanda u obliga a asegurar que los activos (incluso los litigiosos) de la compañía sean recuperados, en beneficio de los acreedores, especialmente de parte de los directores y ejecutivos de la compañía que pudieran haber sido responsables, incluso dolosamente, del fracaso de la compañía. Es además necesario, en este sentido, compeler a las personas a responder todas las preguntas relevantes que se les hagan, incluso cuando las pueda incriminar, ya que sin esta compulsión, habría una gran aversión por su parte, para realizar una completa y franca revelación de sus conocimientos sobre los asuntos de la empresa y su relación con ellos».⁵⁷²

Es decir, en opinión del Tribunal Constitucional sudafricano, la sección 417(2)b del Companies Act tiene un objetivo razonable y legítimo, aunque se enfrente con el derecho a la libertad del individuo. Dicho esto, corresponde analizar si la finalidad de la norma impugnada, es proporcional con esa vulneración que provoca en el citado derecho constitucional. Pero aquí, el Tribunal arriba a la conclusión de que el interés de la sección 417(2)b del Companies Act, a pesar de su razonabilidad y legitimidad, no constituye una

torture of any kind, whether physical, mental or emotional, nor shall any person be subject to cruel, inhuman or degrading treatment or punishment.»

⁵⁷¹ Artículo 33 de la Constitución de Sudáfrica de 1994. El original rezaba: «Limitation (1) The rights entrenched in this Chapter may be limited by law of general application, provided that such limitation- (a) shall be permissible only to the extent that it is- (i.) reasonable; and (ii) justifiable in an open and democratic society based on freedom and equality; and (b) shall not negate the essential content of the right in question, [...]».

⁵⁷² Sentencia del Tribunal Constitucional de Sudáfrica de 6 de diciembre de 1995, caso *FERREIRA*, párrafo 126. El original señala: «Because of the statutory duties which liquidators have to discharge in the winding-up of companies and the serious difficulties they face in recapturing the knowledge of the company prior to liquidation, in determining the cause of the company's failure and in establishing what assets (including claims) the company has, it is clearly reasonable (in the sense of there being a rational connection between mischief and remedy) to compel persons to be interrogated in relation to affairs of the company which are relevant to the discharge by liquidators of their duties, even where the testimony given tends to incriminate the person giving it. It is also necessary, in the sense that there is a pressing or compelling state interest to ensure that assets (including claims) of the company are recovered, for the benefit of creditors, especially from directors and officers of the company who may have been responsible, even criminally so, for the failure of the company. It is also necessary, in this sense, to compel persons to answer all relevant questions put to them even when the answers might incriminate them, for without this compulsion there would be a great reluctance by such persons to make a full and frank disclosure of their knowledge of the affairs of the company and their dealings with it».

limitación razonable o justificable de la libertad, violando su contenido esencial al situar al individuo, en la indigna tesitura de verse en la obligación de actuar contra sí mismo, o ser acreedor de una sanción pecuniaria e incluso de prisión por no hacerlo. Dicho Tribunal se expresa de manera contundente:

«La verdadera pregunta es cuando resulta necesario, en el sentido de que no exista ningún otro método que logre conseguir el objetivo deseado, pero que vulnere en menor medida los derechos del sujeto investigado contenidos en la sección 11 (1). Dicho de otra manera, existe una proporcionalidad aceptable entre el objetivo legítimamente buscado y los medios que se emplean? *La respuesta tiene que ser claramente negativa*»⁵⁷³

De lo anterior cabe extraer las siguientes conclusiones para el ordenamiento de Sudáfrica. En primer lugar, el derecho a no autoincriminarse no resulta de aplicación en procedimientos distintos a los sancionadores, pues el citado derecho es una garantía procesal de aquél que se encuentra como acusado de un ilícito. No obstante, si dicha acusación se produce, el derecho a no autoincriminarse tiene una proyección "retroactiva" a procedimientos previos de carácter administrativo, que invalida aquellas pruebas obtenidas de manera coactiva, como evidencias en contra de la persona que las haya proporcionado.

En segundo lugar, si bien el derecho a no autoincriminarse no puede alegarse en procedimientos administrativos, el deber que se impone al sujeto investigado, de proporcionar pruebas que lo puedan autoincriminar, a pesar de la finalidad legítima de dicho deber en tal procedimiento, esto representa una desproporción del medio al fin, por lo cual resulta una limitación no justificada de su libertad, valor éste, que es precisamente el que subyace en el corazón del derecho a no autoincriminarse.

4. POSICIONES DOCTRINALES SOBRE LA RECEPCIÓN DEL DERECHO A NO AUTOINCULPARSE EN EL ORDENAMIENTO TRIBUTARIO

Una vez revisada la jurisprudencia en torno a la virtualidad del derecho a no autoincriminarse en los procedimientos tributarios, procederemos a hacer un breve repaso de las diferentes soluciones aportadas por la doctrina en este sentido. A pesar de que la mayoría de los autores han tomado nota de la reciente jurisprudencia del TEDH, abogando por una separación más precisa de los procedimientos tributarios y la vigencia de este derecho, las dudas surgen en cuanto a la forma y el momento en el cual debe empezar a operar.

Existen diversos estudios que han sistematizado las diferentes posturas doctrinarias, que van desde la práctica negación del derecho a no autoincriminarse en la esfera tributaria, hasta

⁵⁷³ Sentencia del Tribunal Constitucional de Sudáfrica de 6 de diciembre de 1995, caso *FERREIRA*, párrafo 127. La cursiva es nuestra. El original señala: «The real question is whether it is necessary in the sense that no other method exists which achieves the desired objective, but which is less intrusive of the examinee's section 11(1) rights. Differently stated, is there an acceptable proportionality between the legitimate objective sought to be achieved and the means chosen? The answer must clearly be in the negative».

una recepción que arranca desde el inicio del procedimiento de gestión.⁵⁷⁴ Sin embargo, debemos advertir la dificultad que suponen estos esfuerzos, por la gran cantidad de matices que deben tomarse en cuenta, a la hora de encasillar la postura de uno u otro autor dentro de una determinada tendencia.

No obstante, nos parece de importancia mostrar los rasgos básicos de las principales posiciones, a fin de brindar al lector una idea de los múltiples problemas a los que hemos de enfrentarnos, y para lo cual tomaremos como modelo la sistematización realizada por **AGUALLO AVILÉS Y GARCÍA BERRO**, por ser, a nuestro entender, la que mejor distingue los puntos clave que diferencian las diferentes posturas.

4.1. LA TESIS DE LA INAPLICACIÓN DEL DERECHO A NO AUTOINCRIMINARSE EN EL PROCEDIMIENTO INSPECTOR

Una primera tesis —minoritaria— propone que los derechos fundamentales consagrados por el artículo 24.2 C.E., y en particular, el derecho a no autoincriminarse, no resultan de aplicación en los procedimientos tributarios, y supone no sólo el mantenimiento del deber de información tributaria —y por tanto las sanciones por su incumplimiento—, sino también, la plena comunicabilidad de toda la información aportada coactivamente por el contribuyente durante la inspección, a un posterior procedimiento punitivo.

Para **BAYONA DE PEROGORDO**, lo anterior trae causa en que los procedimientos sancionadores administrativos obedecen a una diferente finalidad y naturaleza que los penales, pues no forman parte del *ius puniendi* del Estado, y por ello, no les son aplicables los principios que operan en estos últimos.⁵⁷⁵ Esta reconsideración del ordenamiento sancionador-administrativo como una normativa que no representa una manifestación del *ius puniendi* la ha basado en las diferencias que le atribuye en comparación con el orden penal:

«Como hemos señalado anteriormente, el bien jurídico protegido por la potestad penal es la convivencia social así como los derechos y libertades de los sujetos mientras que el bien jurídico protegido por la potestad sancionadora de la Administración es el objeto mismo de la acción administrativa principal a la que corresponde.[...] Igualmente, entre ambas potestades existen

⁵⁷⁴ En este sentido se pueden consultar los trabajos de **AGUALLO AVILÉS Y GARCÍA BERRO** (2000), p. 81 y siguientes; **JUAN LOZANO** (1997), p. 35 y siguientes; **SESMA SÁNCHEZ** (1998), p. 126 y siguientes; **SÁNCHEZ PEDROCHE** (2000), p. 49 y siguientes; entre otros.

⁵⁷⁵ En este sentido **BAYONA DE PEROGORDO** ha mencionado: «[...] el Derecho administrativo sancionador —así llamado— es un Derecho adjetivo, complementario de cada una de las funciones administrativas y del que la Administración se encuentra provista para el mejor cumplimiento de esas mismas funciones, sin que esto tenga que ver con el poder punitivo del Estado y con la configuración de conductas antisociales. Y es falso que el artículo 25 de la Constitución, por establecer conjuntamente el principio de legalidad en el orden penal y en el orden del Derecho administrativo sancionador esté configurando la idéntica naturaleza de ambos órdenes como manifestación de un único poder punitivo y mucho menos que, por esa común regulación del principio de legalidad se pretenda la aplicación en bloque del artículo anterior —el 24.2— a todo orden administrativo forzando la letra y el espíritu del texto constitucional» **BAYONA DE PEROGORDO** (1996), p. 22. También **SOLER ROCH** ha mencionado esta posibilidad al decir: «Esta fatal ambivalencia de los efectos de la información suministrada por el sujeto pasivo constituye, sin duda, el nudo gordiano de la cuestión, que solo podría deshacerse, a mi juicio, de dos formas: o prohibiendo expresamente la comunicabilidad de efectos probatorios entre el procedimiento de gestión tributaria, estrictamente destinado a determinar la existencia y cuantía de la deuda tributaria y los procedimientos o procesos penales, o bien, *revisando el actual carácter punitivo del procedimiento de regularización tributaria*». **SOLER ROCH** (1995), p. 114. La cursiva es nuestra.

diferencias teleológicas. La finalidad de la potestad penal es doble. De una parte el apartamiento del cuerpo social de aquellos de sus miembros que practican conductas antisociales y, de otra, su reinserción en la convivencia social mientras que la finalidad de la potestad sancionadora administrativa consiste [...], en equiparar la situación jurídica de quien cumple adecuadamente deberes que impone el desarrollo de la acción administrativa y quien, por diversas razones, no ha efectuado ese cumplimiento, dificultando con ello el desarrollo de la acción administrativa principal que constituye la finalidad primordial de la Administración».⁵⁷⁶

Por otro lado, en cuanto a la tesis de la revisión metodológica de la potestad sancionadora administrativa que apuntaba **BAYONA DEL PEROGORDO**, diremos que no somos partidarios de esta tesis por varios motivos. En primer lugar, las diferencias que se apuntan entre la potestad sancionadora administrativa y la penal, antes que ser diferencias de fondo, lo son de forma. La opción legislativa de que cataloga un ilícito con infracción administrativa o como delito, atiende a la intención de sancionar de forma diferente, conductas que se consideran de una gravedad también diferente, y por otro, lado, buscar una mayor eficacia administrativa en la sanción de aquellas que son consideradas como "menores". Sin embargo, nada de lo anterior prejuzga sobre su identidad ontológica.⁵⁷⁷

En segundo lugar, es innegable que igual que la potestad penal se enmarca dentro de uno de los tradicionales componentes del Estado moderno, es decir, el Poder Judicial (según la teoría clásica de la división de poderes de **MONTESQUIEU**), la potestad sancionadora administrativa también se haya inserta dentro de otro de los poderes estatales, sea, el Poder Ejecutivo, y si ambos forman parte integral del Estado, no es posible mantener que las sanciones administrativas no formen parte del *ius puniendi* del Estado. Por último diremos que las diferencias mantenidas por **BAYONA DEL PEROGORDO** entre ambas potestades, tampoco son excluyentes unas de otras, ya que prácticamente cualquier institución puede ser observada desde diferentes perspectivas, sin que ello signifique que tengan otros perfiles que les sean comunes.⁵⁷⁸

⁵⁷⁶ **BAYONA DE PEROGORDO** (1996), p. 23. En este sentido agrega: "Sin duda, no todas las garantías procesales ofrecen la misma dificultad de aplicación al ámbito del procedimiento sancionador. En un esfuerzo de síntesis podría afirmarse que los principales escollos se encuentran en una interpretación del principio de culpabilidad exacerbadamente voluntarista y en una desmesurada ampliación del derecho a no declararse culpable entendiendo que cualquier declaración o la simple aportación documental, en la medida de que por el desarrollo típico del procedimiento de gestión tributaria podría desembocar en el descubrimiento de un ilícito tributario, ello ya es razón suficiente para justificar la negativa del sujeto pasivo a declarar o presentar documentos o colaborar con la Administración." **BAYONA DE PEROGORDO** (1996), p. 29.

⁵⁷⁷ Concordamos con **SÁINZ DE BUJANDA** en que: «[...] aplicados criterios de estricta lógica jurídica —al margen de formulaciones positivas—, las llamadas «infracciones tributarias administrativas» —o, como otros autores prefieren, «infracciones tributarias», sin adición de calificativo alguno— son, en sustancia, verdaderas infracciones penales, tanto por la estructura de la infracción como por la naturaleza de su sanción, sin perjuicio, claro está, de que no les sea de aplicación, en su integridad, pero sí en muchos de sus aspectos, el régimen jurídico propio de las infracciones criminalizadas.» **SÁINZ DE BUJANDA** (1985), p. 611.

⁵⁷⁸ En este sentido suscribimos la opinión de **SESMA SÁNCHEZ**: «Sin perjuicio de configurar adecuadamente la potestad sancionadora tributaria, la accesoriadad de ésta respecto de la función tributaria general, en mi opinión, no es argumento suficiente para negar la presencia de derechos fundamentales del individuo ante cualquier manifestación represiva estatal. El deber constitucional de sostenimiento a los gastos públicos no puede legitimar que la función tributaria se ejerza privando a los ciudadanos de sus derechos fundamentales como la presunción de inocencia, la prueba de la culpabilidad, el derecho de audiencia, etc. La voluntad del legislador plasmada, por ejemplo, en los principios generales de la potestad sancionadora establecidos en la Ley 30/1992, refleja claramente la presencia de garantías fundamentales del individuo en los procedimientos sancionadores. Por otro lado debe tenerse presente que alejar tal potestad de las garantías penales puede favorecer una actuación fraudulenta del legislador calificando determinadas conductas como infracciones administrativas y no como delitos o faltas penales para evitar la aplicación de tales garantías» **SESMA SÁNCHEZ** (1998), p. 129

Sin suscribir la tesis de **BAYONA DE PEROGORDO**, aunque con similares consecuencias, otros autores niegan la posibilidad de aplicar los derechos y garantías del artículo 24.2 CE en los procedimientos de gestión, debido a que estos se gobiernan por principios diferentes a los del procedimiento sancionador tributario, único en el cual tendría sentido hablar de derecho de defensa, autoincriminación, etc., y por lo tanto, se estaría cometiendo un exceso al extrapolar esos principios y garantías a la gestión de los tributos, haciendo de difícil o imposible realización la labor comprobadora de la Administración, y por ello, desatendido el deber de contribuir.⁵⁷⁹

En este sentido **ESEVERRI MARTÍNEZ** ha dicho que «la tendencia marcada en los últimos tiempos a procurar una judicialización del procedimiento de aplicación de los tributos, se presenta como el efecto inmediato de esta conjunción de procedimientos. Sólo así puedo entender las voces alzadas en pro de que en el procedimiento de gestión tributaria tengan acceso principios y garantías que son propias del proceso penal. Sólo así se entiende la reivindicación del principio de presunción de inocencia en el ámbito de la gestión de los tributos, o el derecho a la prueba plena y convincente, o el derecho a la no autoinculpación; principios todos ellos que pudiendo actuar a modo de garantías en la instrucción de un procedimiento sancionador, escasa o ninguna eficacia tienen, en el curso de un procedimiento de liquidación tributaria cauce formal por donde se materializa el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos».⁵⁸⁰

En cuanto a esto último, diremos que estamos de acuerdo en que los derechos y garantías del procedimiento sancionador no son aplicables al campo de la gestión, pero que al no estar correctamente deslindados en la práctica ambos procedimientos —y ese es el problema principal— se incurre en el mismo formalismo que criticábamos a la STC 76/1990, puesto que al haber plena comunicabilidad de la información aportada por el contribuyente en la inspección al procedimiento sancionador, se produce el efecto inverso, es decir, dañar irremediabilmente el derecho a no autoincriminarse.

El hecho relevante es que la instrucción del procedimiento sancionador, se realiza en el procedimiento de inspección, que formalmente se ubica en el más amplio procedimiento de gestión, y ello, por no haberse deslindado en la práctica, lo que aparece claramente deslindado en la teoría.

⁵⁷⁹ En un claro apoyo a las tesis mantenidas por el fundamento jurídico 10.º de la STC 76/1990, **RODRÍGUEZ BERELJO** ha mencionado: «[...] no cabe duda alguna que en un sistema tributario de masas sin la colaboración del contribuyente y de las personas que tienen relación con el hecho imponible, con la consiguiente aportación de datos e información, sería imposible llevar a cabo el proceso de aplicación de los tributos. [...] Lo que queremos significar, no es una Administración «legibus soluta», sino que la protección y garantía del «estatuto jurídico del contribuyente» no ha de buscarse siempre y en todo caso a través de una extensión desmesurada del ámbito y contenido de los derechos fundamentales y las libertades públicas reconocidos por la Constitución de modo que dificulte, hasta hacerlos imposibles, el logro de otros bienes y deberes asimismo protegidos constitucionalmente» **RODRÍGUEZ BERELJO** (1992), p. 17 y 19. Por su parte **ZORNOZA PÉREZ** también coincide con el criterio del Tribunal Constitucional vertido en la STC 76/1990 en el siguiente sentido: «Tras el rotundo pronunciamiento del TC, estimamos que puede darse definitivamente por concluida la discusión respecto del problema analizado, pese al parecer de cierta doctrina que continúa proclamando —de forma directa o indirecta— la necesidad de aplicar los principios y derechos fundamentales consagrados en el artículo 24 de la CE al procedimiento de gestión tributaria —y de modo singular a la inspección tributaria— los principios y garantías del proceso» **ZORNOZA PÉREZ**, p. 161. En similar sentido **GARBERÍ LLOBREGAT** (1990), pp. 218 y 219; **PASO BENGUA Y JIMÉNEZ JIMÉNEZ** (1998), p. 400

⁵⁸⁰ **ESEVERRI MARTÍNEZ** (1995), p. 76.

4.2. LA TESIS DE LA APLICABILIDAD DEL DERECHO A NO AUTOINCRIMINARSE EN EL PROCEDIMIENTO INSPECTOR

Esta es la tesis sostenida por la mayoría de la doctrina, y señala que a pesar de que el procedimiento de Inspección tributaria no tiene un carácter punitivo, el hecho de que todas las pruebas aportadas coactivamente por el contribuyente puedan ser utilizadas en un posterior procedimiento sancionador, hace necesario anticipar el derecho a no autoincriminarse en el procedimiento de gestión, a fin de que no quede posteriormente reducido a la nada en el procedimiento sancionador. Es decir, si toda la información de relevancia tributaria que podía aportar el contribuyente, ya fue aportada coactivamente durante la inspección y además obra en el expediente sancionador, el derecho a no autoincriminarse no tendría ninguna virtualidad en el procedimiento sancionador, puesto que el contribuyente ya ha tenido que informar de todo lo que podía informar.⁵⁸¹

Aparte de los razonamientos de estricta lógica jurídica, la mayoría de autores que sostienen esta tesis, han justificado su posición en atención al problema que representa, la actual confusión del procedimiento sancionador con los diferentes procedimientos de gestión, en especial el de inspección. Como veremos más adelante, el artículo 34 de la Ley 1/1998 no ha venido a resolver esta situación, y en nuestra opinión, incluso la ha agravado. También se han utilizado como respaldo fundamental las sentencias del Tribunal Europeo de Derechos Humanos que analizamos anteriormente (*FUNKE*, *BENDENOUN* Y *SAUNDERS* principalmente), la sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, caso *ORKEM*, así como las Sentencias y Autos del Tribunal Constitucional que han extendido la órbita del derecho a la presunción de inocencia, a otros regímenes jurídicos distintos del sancionador, y que fueron analizadas en el apartado dedicado a la relación entre el derecho a no autoincriminarse y dicho principio.

Por otra parte, después de lo señalado por el Tribunal Constitucional sobre la inspección tributaria en la STC 50/1995, pocas dudas cabe albergar en el sentido de que materialmente, su naturaleza se asemeja mucho a la de un procedimiento sancionador.⁵⁸² Esto ha llevado a plantear a **CASADO OLLERO** «la necesidad de proyectar determinadas formas y garantías procesales, no ya al procedimiento sancionador tributario —en el que aquéllas

⁵⁸¹ Sin ánimo de ser exhaustivos, esta idea es mantenida directa o indirectamente por: **GARCÍA DE ENTERRÍA Y FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ** (1991), p. 185; **PALAO TABOADA**, Lo “blando y lo “duro”... (1997), pp. 31-34; **ESCRIBANO LÓPEZ** (1996), p. 13; **BANACLOCHE PÉREZ** (1991), p. 1384; **TEREJIZO LÓPEZ** (1998), p. 720; **ROSEMBUJ** (1996), p. 11; **CASADO OLLERO** (1993), p. 160; **HERRERA MOLINA** (1997), p. 145-146; **MESTRE DELGADO** (1991), pp. 131-132; **ALONSO GONZÁLEZ** (1993), p. 234; **JUAN LOZANO** (1997), p. 42; **PONT CLEMENTE** (1994), p. 80; **FENELLÓS PUIGSERVER** (1998), p. 391; **MÁRQUEZ SILLERO** (1995), p. 21; **GARCÍA LLOVET** (1998), p. 50; **RIBES RIBES** (2000), p. 114; **ANÍBARRO PÉREZ** (1999), p. 17; **SESMA SÁNCHEZ** (1998), pp. 126-130; **SUAY RINCÓN** (1990), pp. 162-164; **LAGO MONTERO** (1998), p. 335; entre otros.

⁵⁸² Recordemos nuevamente que el Tribunal Constitucional señaló que «*El procedimiento de la inspección tributaria tiene una naturaleza inquisitiva y cumple, en su ámbito, la función de investigar y documentar el resultado de las pesquisas o averiguaciones, como medio de prueba en un procedimiento posterior, que normalmente será el de liquidación pero que muy bien pudiera desembocar en otro sancionador e incluso penal por delito fiscal*. No es arbitraria sino muy razonable la extensión analógica del único precepto legal existente al respecto, ante el silencio de la Constitución, *si se repara en las características de tal actuación administrativa, muy cercana en más de uno de sus eventuales aspectos a la jurisdicción penal como consecuencia de la equiparación del injusto de tal naturaleza y del administrativo*, a efectos precisamente de garantía, que contiene el art. 25.1 de la Constitución española y había reconocido ya la jurisprudencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos (caso Engel, Sentencia de 8 de junio de 1976) y la de nuestro Tribunal Supremo (Sentencia de 9 de febrero de 1972 y muchas más)» STC 50/1995, de 23 de febrero, fundamento jurídico 6.º. La cursiva es nuestra.

resultan constitucionalmente impuestas— sino al procedimiento de gestión de los tributos [...]; esto es, a un procedimiento en el que se ejercitan no tanto las potestades y funciones liquidatorias sino de policía fiscal, y dirigido a la investigación y fijación no sólo de hechos —y conductas— determinantes de una sanción fiscal; esto es, de un procedimiento encaminado no tanto a imponer el tributo como a reprimir la evasión, dotado por consiguiente de los fines propios de un verdadero procedimiento sancionador pero sin que las garantías del sujeto pasivo, supuesto infractor, y sin que las pautas y los límites de actuación de las potestades administrativas sean las propias del procedimiento sancionatorio».⁵⁸³

No obstante, debe advertirse que dentro de este grupo de autores existen múltiples matices, por lo que resulta especialmente complicado unificar sus criterios. Sin embargo, diremos que a grandes rasgos, se propone que el deber de colaboración en la fase de inspección debe seguir manteniéndose, pero potenciándose la presunción de buena fe, desterrándose cualquier resabio de un sistema de imputación de responsabilidad objetiva, mediante un auténtico juicio de la culpabilidad del presunto infractor, y garantizando la independencia del procedimiento sancionatorio del procedimiento de inspección. Por otro lado, en cuanto la naturaleza del expediente sea sancionadora, el deber de colaboración cesaría por completo y sería de aplicación el derecho a no autoincriminarse. **AGUALLO AVILÉS** y **GARCÍA BERRO** han esquematizado en cuatro puntos básicos, las ideas de quienes propugnan esta tesis:

- El *derecho a no declarar contra sí mismo resulta de aplicación en el marco del procedimiento inspector*, dado que en el mismo pueden obtenerse evidencias útiles para sustentar una condena penal o sanción administrativa.
- Esto significa que cuando, a juicio del obligado tributario, los datos o documentos que se le reclamen en el curso de las actuaciones de comprobación o investigación tengan, al mismo tiempo, naturaleza tributaria y autoincriminatoria, dado que el derecho a no declarar contra sí mismo se traduce *siempre* en un derecho a no aportar la información sobre la comisión de delitos o infracciones, se producirá una clara confrontación —que tendrá mucho de paradójica— entre el *deber de suministrar* la información con trascendencia tributaria derivado del deber de contribuir establecido en el art. 31.1 C.E. y el *derecho a no aportar* esa misma información, en cuanto tiene trascendencia punitiva, fundamentado en el derecho a no declarar contra sí mismo que reconoce el art. 24.2 C.E..
- Ante esa que se ve como *inevitable* colisión, la labor de ponderación de valores que necesariamente hay que hacer en estos casos, debe dar como resultado la *primacía*, frente al deber de contribuir, *del derecho a no declarar contra sí mismo*, bien jurídico de preferente protección en virtud de los arts. 10.1 y 53 C.E..
- El corolario lógico de lo anterior es que, siempre que al inspeccionado se le exija información con trascendencia tributaria que, *desde su punto de vista*, pudiera llegar a autoincriminarlo, podrá *negarse a aportarla* en virtud del art. 24.2 C.E.⁵⁸⁴

⁵⁸³ CASADO OLLERO (1993), p. 161

⁵⁸⁴ AGUALLO AVILÉS y GARCÍA BERRO (2000), pp. 85-86

Por su parte, **JUAN LOZANO** ha dicho que «[...] la propuesta de desarrollo de los preceptos actualmente recogidos en el proyecto de Ley de Derechos y Garantías que aquí presentamos se extendería a los siguientes puntos: 1. Concreción del principio de claridad del procedimiento: para permitir una exacta determinación de los derechos y deberes del obligado tributario y de la Administración es necesario el conocimiento por parte de aquél de la naturaleza y alcance a que se refieren las actuaciones y, en concreto, la clarificación de si forman parte o no de un expediente sancionador. En consecuencia, a partir del momento en que aparezca justificada la instrucción de este último procedimiento, deberá realizarse la oportuna comunicación al presunto infractor, tanto si se instruye por la posible comisión de infracciones simples como si éstas son graves. Dicha comunicación deberá observar —las— exigencias recogidas en la Ley 30/92 para dotarla de funcionalidad propia de un pliego de cargos, frente al cual deberá ofrecerse la oportuna posibilidad de contestación»⁵⁸⁵

Por su parte, **PALAO TABOADA** ha sintetizado su postura en cuatro premisas básicas:

- Subsistencia de los deberes de colaboración en el procedimiento de liquidación y punibilidad de su infracción mediante la imposición de las correspondientes multas por infracción simple. El cumplimiento coactivo de estos deberes no constituye una declaración contra sí mismo, pues no va encaminado a la incriminación del contribuyente.
- Posibilidad de utilizar sin restricciones como datos objetivos en el procedimiento sancionador los elementos de hecho fijados en el procedimiento de liquidación; entre ambos procedimientos debe existir total permeabilidad. El procedimiento sancionatorio atenderá principalmente a la determinación de los elementos subjetivos de la infracción, en especial la culpabilidad.
- El deber de colaboración en el procedimiento de liquidación debe cesar —y, por tanto, debe dejar de ser sancionable la negativa a prestar colaboración— desde el momento que surja el riesgo de incriminación. Como la apreciación de esta circunstancia no puede quedar a la decisión del órgano administrativo, el contribuyente podrá rehusar en cualquier momento su colaboración.
- En el momento en que el procedimiento de liquidación aparezcan indicios de infracción o delito, o las indagaciones del órgano administrativo tiendan a la comprobación de los elementos constitutivos de dicha infracción, el contribuyente debe ser advertido de su derecho a no colaborar. A partir de dicho momento se ha entrado, en realidad, en el procedimiento sancionador, aunque éste no se haya incoado formalmente. La advertencia debería producirse al comienzo del proceso inspector.⁵⁸⁶

⁵⁸⁵ **JUAN LOZANO** (1997), p. 42. La propuesta de la autora incluye además una separación entre el órgano *instructor* y *decisor* en el procedimiento sancionador: “esta cuestión presenta ya mayores dificultades pues no sólo hay que considerar la necesidad de encomendar la competencia de las dos fases en que se estructura el procedimiento sancionador a órganos distintos, sino también la posibilidad o conveniencia de que alguna de ellas se atribuya a los órganos que desarrollan las fases de comprobación y/o liquidación.” **JUAN LOZANO** (1997), p. 42

⁵⁸⁶ **PALAO TABOADA** (1997-junio), pp. 7-10. La reflexiones aportadas por **PALAO TABOADA** se encuentran emparentadas con la fórmula utilizada en el Derecho tributario alemán. En particular, **FALCÓN Y TELLA** ha comentado este sistema con referencia a la jurisprudencia de ese país: «Resulta paradigmático, por ejemplo el caso alemán, donde el § 393.2 de la

Las opiniones vertidas, así como las soluciones propuestas que hemos visto, traen causa, como decíamos anteriormente, principalmente en la solapación o confusión del procedimiento sancionador con el procedimiento inspector. La consecuencia más visible es el hecho de que la información aportada coactivamente por el contribuyente, podrá ser utilizada después en un procedimiento sancionador. Así las cosas, adelantamos nuestra postura al respecto, diciendo que antes que anticipar el derecho a no autoincriminarse al procedimiento de gestión, sería preferible eliminar esa comunicabilidad de la información.

La razón básica es que el deber de información no sólo es constitucionalmente válido, sino que además juega un importante papel en la ejecución de las tareas encomendadas a la Administración tributaria. Lo que resulta ilícito es el abuso que supone utilizar la información aportada coactivamente, con una finalidad diferente a la cual generó precisamente su razón de ser, es decir, la correcta liquidación de los tributos. Mantener la comunicabilidad de la información entre procedimientos, y anticipar el derecho a no autoincriminarse, aparte de tener grandes complicaciones prácticas y teóricas, sólo significa perpetuar la práctica abusiva que genera el problema.

Situémonos desde un punto de vista patológico, es decir, el de un contribuyente que ha cometido ilícitos tributarios. Si éste puede negarse a colaborar desde el momento que surge el riesgo de incriminación, y tal conducta no puede ser sancionada, entonces podrá negarse a colaborar desde el primer momento en que se le haga un requerimiento de información, con lo cual la subsistencia del deber de colaborar y las sanciones por su incumpliendo resultarían inocuas. Lógicamente, es muy dudoso que si la Inspección, cuando haga el requerimiento de información, advierte al contribuyente que la información puede ser usada en su contra, éste prefiera simplemente no entregarla, a sabiendas de que no será sancionado por ello.

Es decir, existiría un deber, pero también un derecho de no cumplir ese deber, que está a la entera discreción del contribuyente, pues es éste quien decide si hay o no riesgo de autoincriminación. Tal y como mencionaba **KOHLMANN** «un deber, cuyo cumplimiento ya no puede conseguir por las autoridades, pierde el carácter de tal deber».⁵⁸⁷ En nuestra opinión, lo anterior se traduce, en que el deber de información, a efectos prácticos simplemente no existiría, pues sería un deber sobre el que el contribuyente tiene la facultad de no cumplir a su antojo, y sin posibilidad de sanción. Incluso se puede pensar en que el deber de llevanza de contabilidad y registros podrían devenir superfluos, puesto que si en ellos hay información incriminante, el contribuyente no tendría que entregarlos, a menos que la Inspección pudiera ubicarlos y requisarlos.

Otro problema práctico se refiere a que la colaboración solicitada por la Administración no se supone fraccionaria, sino que en principio, se lleva a cabo en un mismo acto cuando el

Ordenanza Tributaria prohíbe expresamente que los hechos o medios de prueba que el obligado tributario hubiera manifestado a la Administración tributaria antes de incoarse un procedimiento penal, desconociendo tal incoación, puedan utilizarse “en la persecución de un hecho que no constituya delito tributario”, es decir que constituye un delito distinto». **FALCÓN Y TELLA** (1998), pp. 490-491. El autor advierte que las citas están tomadas de **GÜNTER COLMAN**, *Strafprozessuale Verwertungsverbote als Schranken für steuerstrafrechtliche der Fahndungsbehörden*, en obra colectiva coordinada por **J. LANG**, “*Die Steuerrechtsordnung in der Diskussion*”, FS **KLAUS TIPKE**, Köln, **OTTO SCHMIDT**, 1995, especialmente p. 501

⁵⁸⁷ Tomado de **AGUALLO AVILÉS y GARCÍA BERRO** (2000), p. 117. El original en **KOHLMANN, G.** *Strafprozessuale Verwertungsverbote als Schranken für und steuerstrafrechtliche Ermittlungen der Fahndungsbehörden*, en la obra colectiva coordinada por **J. LANG** “*Die Steuerrechtsordnung in der Diskussion*”, FS **KLAUS TIPKE**, Köln, **OTTO SCHMIDT**, 1995, especialmente p. 501

obligado tributario aporta toda la información con "trascendencia tributaria" a la Administración. Por ello, ¿que sucede si de una preliminar revisión por parte de actuario, se desprenden visos de una posible infracción o delito sin que haya terminado de revisar toda la documentación remitida por el obligado tributario?, ¿deberá el funcionario dejar de seguir revisando el resto de la información y desecharla?, o ¿cómo se puede saber cuando el inspector realmente tuvo la sospecha o convicción de la posible comisión de una infracción o delito?.

Esta última situación no debe ser tomada a la ligera, y muestra de ello es precisamente la Sentencia del TEDH, caso *SAUNDERS*, en la cual se presentó una situación similar calificada de "abuso procedimental". Una de las alegaciones fue que la Fiscalía, había dilatado deliberadamente la elevación de cargos, para permitir a los inspectores de la DTI seguir recolectando información, en uso de sus poderes de inspección bajo coacción, y luego poder utilizar esa información en la causa penal, dado que tan pronto se elevaran los cargos, dejaría de estar en la obligación de dar información que lo autoincriminara.⁵⁸⁸

Nótese la dificultad y la inseguridad jurídica que implica un esquema, en el cual a partir del momento en que existan sospechas de la comisión de un ilícito, se advierta al sospechoso de su derecho a no autoincriminarse, porque primero que todo, existe un incentivo perverso de no hacerlo, y segundo, es muy complicado establecer cuando los actuarios de la inspección, tuvieron verdaderamente una sospecha razonable de la comisión de un delito.

Por otro lado, la postura mayoritaria que ahora analizamos tiene como argumento principal de crítica, el hecho de que al permitir al ciudadano no colaborar con la Administración Tributaria, admitiendo el derecho a no autoincriminarse desde el procedimiento de inspección, podría devenir en la imposibilidad, o al menos mayor complicación para verificar la situación tributaria del contribuyente, y con ello vulnerarse el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos público, es decir, el interés fiscal. En este sentido **RODRÍGUEZ BEREJO** ha dicho:

«Las garantías jurídicas del contribuyente frente a las potestades administrativas que se despliegan con ocasión de la gestión de los tributos en los procedimientos de comprobación e inspección de hechos imposables para la determinación de la base imponible mediante la correspondiente liquidación, que sin duda hay que defender vigorosamente, no pueden, sin embargo, llevarse hasta tal extremo (con invocación extensiva, incluso, de las garantías propias del procedimiento penal como: el derecho al Juez predeterminado por la Ley; la separación entre las fases de instrucción y resolución; el derecho a la presunción de inocencia y el derecho a no «autoinculparse» o a declarar contra sí mismo...) de que resulte «virtualmente imposible la labor de comprobación de la veracidad de las declaraciones de los contribuyentes a la Hacienda Pública y, en consecuencia, dejar desprovisto de toda garantía y eficacia el deber tributario que el artículo 31.1 de la Constitución consagra; lo que impediría una distribución equitativa al sostenimiento de los gastos públicos en cuanto bien constitucionalmente protegido» (STC 76/1990, fundamento jurídico 10.º)»⁵⁸⁹

⁵⁸⁸ De hecho, tómesese en consideración que el nombramiento de los inspectores a que se refiere la sección 434 de la *Companies Act* inglesa, se hace precisamente cuando ya existen indicios de una presunta actividad ilícita. Sobre esto **HERRERA MOLINA** mencionaba: «los inspectores sospechan muy pronto la existencia de un delito, pero no se inhiben a favor de la investigación policial. De este modo el sospechoso se ve obligado a colaborar suministrando una información que después será utilizada en su contra en el proceso penal». **HERRERA MOLINA** (1997), p. 149

⁵⁸⁹ **RODRÍGUEZ BEREJO** (1992), p. 17.

Aunque opinamos que hablar de una “imposibilidad” puede resultar exagerado, debe admitirse que en el actual estado de cosas —es decir, con un régimen de comunicabilidad de información entre procesos diversos— anticipar el derecho a no autoincriminarse al procedimiento de gestión, si bien se evitaría que en virtud de un deber de información ese derecho quedara irremediabilmente dañado en etapas posteriores, se estaría impidiendo al mismo tiempo, el cumplimiento de un deber de colaboración que tiene firme arraigo constitucional —el deber de información tributaria— para coadyuvar con las tareas de la Administración, lo cual ciertamente dificultaría el cumplimiento de éstas.

Sobre este aspecto **FALCÓN Y TELLA** ha comentado que:

«[...] la extensión del derecho a no declarar al procedimiento inspector no supone vaciar de contenido el deber de contribuir, sino únicamente equiparar la situación de quién no lleva libros o no conserva las facturas u otras antecedentes de trascendencia tributaria (y por tanto le resulta materialmente imposible facilitar tales documentos a la inspección) con la de personas que teniendo en su poder dicha documentación optan por no facilitarla al actuario, porque piensan que puede resultar perjudicial a sus intereses. [...] En consecuencia, a quien no enseña los libros o se niega a facilitar algún dato, informe o antecedente con trascendencia tributaria, para él mismo o para terceros, se le podrá tratar como si no llevara libros o no conservara la información de que se trate, con la consiguiente imposición de sanciones por las infracciones simples cometidas. Y obviamente, en caso necesario, se procederá a determinar su renta o la cuantía defraudada en el tributo de que se trate a través de una estimación indirecta, con la imposición también de las sanciones por las infracciones graves que hayan logrado acreditarse. Exactamente lo mismo, como se ha dicho, que si no se llevaran libros ni se conservara antecedente alguno relacionado con el hecho imponible»⁵⁹⁰

El argumento de recurrir a los métodos de estimación objetiva como mecanismo de potenciar el derecho a no autoincriminarse sin sacrificar el deber de contribuir ha sido criticado por **JUAN LOZANO**, quien señala que “Evidentemente, con ello no se sacrifica el deber de contribuir si por éste se entiende el interés recaudatorio, pero lo que sí puede sufrir un retroceso más allá de lo razonable son los criterios materiales inspiradores de ese deber de contribuir. Este retroceso se derivaría de un alejamiento entre la configuración del sistema tributario según las normas que lo establecen y aquel que resultaría de su aplicación efectiva.”⁵⁹¹

De igual forma se expresa **SOLER ROCH** diciendo: “Ciertamente, nuestro ordenamiento jurídico no puede ser insensible a los pronunciamientos del Tribunal Europeo de Derechos Humanos, pero al mismo tiempo, debe tenerse en cuenta que – a menos que se potencien y mejoren los mecanismos de comprobación por la vía de la gestión tributaria – si se impone el silencio sobre la verdadera riqueza de los contribuyentes en un momento en que interesa, no tanto averiguarla como conseguir determinados objetivos recaudatorios, acabará imponiéndose el control y la vigilancia indirecta, las estimaciones presuntivas y, en definitiva, la negociación entre las partes; todo ello cada vez más alejado de la exigencia de buscar riqueza allí donde la riqueza se encuentra.”⁵⁹²

⁵⁹⁰ **FALCÓN Y TELLA** (1995), p. 9

⁵⁹¹ **JUAN LOZANO** (1997), p. 40

⁵⁹² **SOLER ROCH** (1995), p. 115

En este sentido, no se nos oculta que el régimen de estimación objetiva presenta objeciones desde el punto de vista de los principios materiales del deber de contribuir establecidos por el artículo 31.1 CE, pues renuncia a la determinación de la verdadera base imponible, al utilizar sistemas indiciarios o presunciones, que captan una magnitud distinta de la renta percibida por los sujetos pasivos. Así, tanto si el resultado de la liquidación es mayor o menor a la que se derivaría de la *base imponible real*, nos alejaríamos del principio constitucional de capacidad económica. La consecuencia lógica de esto último, es que en unas ocasiones se tributaría por un monto inferior al que se desprendería de su verdadera capacidad económica, convirtiéndose este régimen en un "negocio", y en otras ocasiones, se tributaría de manera superior a su capacidad económica, causando un importante agravio a los sujetos pasivos.

Por otro lado, el hecho de que el régimen de estimación objetiva no permite la probanza de una base imponible inferior a la deducida de este régimen por parte del sujeto pasivo, vuelve a desprestigiar el principio constitucional de capacidad económica, en favor de una pretendida economía administrativa, no solo ignorándolo, sino además prohibiéndolo. Además, dado que los parámetros de evaluación del régimen de estimación objetiva se establecen por vía reglamentaria, se produce de hecho una injerencia Administrativa en elementos esenciales del tributo, lo cual va en contra del principio de legalidad tributaria.

A pesar de la matización introducida por el Tribunal Constitucional, sobre que pueden existir aspectos referentes a la determinación de las bases imponibles que no son esenciales, parece no existir duda de que criterios tales como los índices, módulos, signos y coeficientes, por tener una absoluta y directa incidencia sobre la determinación de la base imponible, y por ende de la prestación tributaria, no pueden ser calificados de "no esenciales". Además, el Poder Ejecutivo, en la determinación de estos parámetros objetivos, no establece ningún reglamento, motivación o audiencia a los interesados, lo cual, acentúa las inconveniencias de este procedimiento.

Sin embargo, y a pesar de las críticas a los métodos de estimación objetiva, el aumento en la frecuencia del recurso a estos mecanismos, en el caso que nos ocupa, sería consecuencia no de un simple interés recaudatorio, sino como una *ultima ratio* derivada precisamente de la negativa a la colaboración por parte del obligado tributario, y luego de que la Administración haya tratado de obtener la mayor cantidad de información posible para realizar la liquidación procedente, por todos los demás medios que tiene a su disposición, sin que esto hubiera sido posible.

La existencia de la estimación objetiva es una realidad. Si ésta se aleja de los criterios materiales del deber de contribuir, ello no es en razón de la frecuencia con que se utilice, sino por su propia configuración. Por tanto recurrir a su uso debe ser evitado en la medida de lo posible. Pero parece evidente que si el obligado tributario, ateniéndose al derecho a no autoincriminarse, provoca que la Administración no pueda recabar la información necesaria para realizar la liquidación respectiva, nos encontraríamos ante una situación sobradamente justificada para recurrir a la estimación objetiva, y repetimos, no por una opción arbitraria o de conveniencia de la Administración, sino como consecuencia de la posición adoptada por el obligado tributario.

Por otro lado, la mayoría de la doctrina ha adoptado prácticamente, a manera de axioma, que aceptar el derecho a no autoincriminarse en la fase de inspección, conlleva una disminución automática en la recaudación tributaria, por una supuesta falta de medios de

la Administración Tributaria. Sin embargo, si en última instancia, la disyuntiva se encontrara entre favorecer el interés fiscal o la protección de garantías fundamentales del ciudadano —cosa que en nuestra opinión no es así—, no dudáramos en optar por lo segundo.⁵⁹³

Por último, cabe considerar que a veces, no es sino hasta que se prohíben ciertos procedimientos (considerados abusivos o ilegítimos), se presenta un verdadero esfuerzo o impulso innovativo para el logro de objetivos, que consiga efectos similares o incluso superiores a los conseguidos por las conductas que se prohibieron o desecharon en virtud de su ilegitimidad, a través de nuevos instrumentos, procedimientos o esquemas, especialmente en la épocas que corren de avance tecnológico.⁵⁹⁴

4.3. LA TESIS DE LA INCOMUNICABILIDAD DE INFORMACIÓN DEL PROCEDIMIENTO INSPECTOR AL PROCEDIMIENTO SANCIONADOR

Entiende otro sector de la doctrina —también minoritario—, amén de la confusión procedimental existente entre los procedimientos de sanción y gestión, que lo que resulta constitucionalmente ilícito por violación al derecho a no autoincriminarse, es la utilización de la información aportada coactivamente por los contribuyentes, con la finalidad inicial de la verificación de sus obligaciones tributarias, en un posterior procedimiento de naturaleza punitiva. Así las cosas, el problema debe resolverse por la vía de prohibir el uso de esa información —únicamente la coactivamente aportada por el contribuyente— con fines sancionatorios.⁵⁹⁵

En este sentido **FALCÓN Y TELLA** ha dicho:

«En todo caso, si desde la perspectiva de asegurar la plena efectividad del deber de contribuir no se considerasen suficientes estos mecanismos, es decir, *si se estimara imprescindible la obligación*

⁵⁹³ En este sentido se han manifestado **LAGO MONTERO** (1998), p. 355 y **MESTRE DELGADO** (1991), pp. 131-132, entre otros.

⁵⁹⁴ Concordamos plenamente con **ALONSO GONZÁLEZ** en la crítica que realiza a la sentencia 76/1990, al decir «[...] el Tribunal recurre a una especie de razón de Estado que proviene de la atribución de una primacía indudable al principio de eficacia estatal. Y, [...] nos parece tremendamente nocivo superponer los principios por los que se rige la actividad administrativa por encima de no sólo otros principios, sino de derechos fundamentales de los ciudadanos. No basta, por tanto, con decir que si no se permite esta o aquella situación determinada la actuación administrativa se paraliza y deviene inútil. Dentro del marco de sujeción al Derecho los poderes públicos tienen que hacer un esfuerzo de imaginación por encontrar fórmulas de menos dudosa constitucionalidad con las que llevar a cabo su labor». **ALONSO GONZÁLEZ** (1993), p. 234

⁵⁹⁵ En este sentido, **GARCÍA AÑOVEROS**, al margen de su crítica a la STC 76/1990, ha dicho: «Pero el TC, que se debate entre el sacrosanto deber de tributar y las garantías de los sujetos, se inclina por el primero; luce aquí, una vez más, la ideología estatista y la concepción despótica de la Administración cuando se trata de cuestiones impositivas, del imperio de lo colectivo económico sobre lo económico individual, pero de tal modo ciega la ideología que el TC no ha encontrado la salida lógica en el completo respeto del orden constitucional. Porque se puede convenir en que el interés tributario del Estado es supremo, excelso y superior incluso al interés del Estado en reprimir, por ejemplo, el tráfico de drogas o la extorsión terrorista, pero la cobertura legal deberá servir para eso, para satisfacer el interés tributario; es decir, que puede pensarse que la obligación de colaborar sea omnimoda, pero en ese caso, no podrá tener efectos sancionadores o penales; cuando impera el interés tributario, no puede, a la vez, y sin desdoro de un derecho fundamental, imperar el derecho a la sanción penal de la conducta; la información así obtenida podría ser válida para liquidar el tributo; pero no puede serlo para sancionar o penalizar; en cuanto sea el elemento básico de la prueba de la infracción o delito, es una prueba obtenida a la fuerza, en vulneración de un derecho constitucional; servirá para cobrar tributos, pero no para sancionar infractores o delincuentes. El Estado tendrá que elegir lo que le interese más; el TC podía, al menos, haber marcado este camino» **GARCÍA AÑOVEROS** (1996), p. 222

de proporcionar cuantos documentos datos con trascendencia tributaria se soliciten al procedimiento inspector, ello también sería perfectamente posible sin vulnerar el derecho a no declarar consagrado en el art. 24 de la Constitución; pero en tal caso necesariamente el procedimiento inspector debería separarse totalmente del procedimiento para la imposición de sanciones, asegurando plenamente que los datos facilitados por el sujeto pasivo en el primero, a efectos de liquidación, no pudieran ser usados en el segundo, lo que entre otras cosas exigiría atribuir competencia a órganos distintos. Sólo en este contexto sería admisible, a la luz de las sentencias *Funke* y *Bendenoun*, atribuir a la Administración el derecho de obtener cualquier tipo de documentación con trascendencia tributaria en poder de los particulares en contra de la voluntad de éstos, y de adoptar medidas cautelares para asegurar su conservación. Pero mientras no se produzca tal separación, la exigencia coactiva de documentos por parte de la Inspección, y aún más la imposición de sanciones por resistencia u obstrucción a la acción inspectora [...] resulta en principio incompatible con el artículo 24 de la Constitución»⁵⁹⁶

En forma similar —aunque con otros matices— se han expresado **AGUALLO AVILÉS** y **GARCÍA BERRO** diciendo «Así pues, cuando la Administración tributaria exija información en el curso de un procedimiento de gestión tributaria, porque el bien jurídico tutelado en el art. 24.2 C.E. no lo reclama y sin embargo lo exige la protección del interés público constitucionalizado en el art. 31.1 C.E., deberá el obligado tributario colaborar, aunque los elementos de prueba así obtenidos, si resultan incriminatorios, no podrán utilizarse en un procedimiento punitivo».⁵⁹⁷

Al igual que en la posición doctrinal vista anteriormente, los autores que sostienen esta incomunicabilidad de información, se basan fundamentalmente en las Sentencias de TEDH, casos *FUNKE*, *BENDENOUN* y *SAUNDERS*, la Sentencia del TJCE, caso *ORKEM*, así como en diversas sentencias del Tribunal Constitucional español, denotadamente la STC 161/1997, de 2 de octubre. Esta es, por lo demás, la tesis a la que nosotros brindamos nuestra adhesión, y a cuya defensa dedicaremos lo que resta de la investigación.

5. EL ENCUADRAMIENTO DEL DERECHO A NO AUTOINCRIMINARSE

Esta última sección de la investigación la dedicamos a resolver, desde nuestra perspectiva, dos cuestiones previas que resulta necesario aclarar, antes de explicar nuestra propuesta de aplicación del derecho a no autoincriminarse en el procedimiento tributario. La primera de

⁵⁹⁶ **FALCÓN Y TELLA** (1995), p. 10. La cursiva es original. Luego de la Sentencia del TEDH, caso *SAUNDERS*, el mismo autor explicaba: «Dado que el incumplimiento de la obligación de declarar constituye normalmente infracción tributaria (art. 83.3 LGT), hay que entender que los datos suministrados por el sujeto pasivo a la Inspección han sido suministrados coercitivamente, y no de forma voluntaria. Por tanto, dichos datos no pueden ser utilizados en contra del sujeto pasivo en un proceso penal ulterior, ya sea por delito fiscal o por cualquier otro delito, ni menos aún la información puede servir de base para iniciar la persecución penal. Lo mismo cabe decir de los procedimientos administrativo sancionadores, dado que los principios penales —y en particular el derecho a no declarar— se extienden igualmente a éstos»⁵⁹⁶ **FALCÓN Y TELLA** (1997-junio), p. 6. En el mismo sentido **LÓPEZ DÍAZ** (1998), 145.

⁵⁹⁷ **AGUALLO AVILÉS** y **GARCÍA BERRO** (2000), p. 113. De manera más cautelosa, también **SOLER ROCH** ha manifestado: «Esta fatal ambivalencia de los efectos de la información suministrada por el sujeto pasivo constituye, sin duda, el nudo gordiano de la cuestión, que solo podría deshacerse, a mi juicio, de dos formas: *o prohibiendo expresamente la intercomunicabilidad de efectos probatorios entre el procedimiento de gestión tributaria, estrictamente destinado a determinar la existencia y cuantía de la deuda tributaria y los procedimientos o procesos penales*, o bien, revisando el actual carácter punitivo del procedimiento de regularización tributaria». **SOLER ROCH** (1995), p. 114. La cursiva es nuestra.

ellas, se refiere al aparente enfrentamiento que existe entre el deber de contribuir y el derecho a no autoincriminarse.

De seguido, analizaremos si tras la promulgación de la Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, y el enunciado de su artículo 34 referente a la separación de los procedimientos de inspección y sancionador tributarios, esta separación es real, o se queda en un mero formalismo que perpetua la mixtificación o solapación de dichos procedimientos, especialmente en su aspecto más relevante a nuestro estudio, esto es, el origen y la forma de obtención de las pruebas que obran en los respectivos expedientes.

De las conclusiones que se extraigan de las dos cuestiones anteriores, se ofrecerá la propuesta de articulación del derecho a no autoincriminarse, en la forma que mejor se compadece tanto de los principios constitucionales que deben inspirar el sistema tributario, así como de la necesaria efectividad al deber de contribuir. Por último, discutiremos las consecuencias más inmediatas que cabe prever de la adopción de la fórmula propuesta.

5.1. EL APARENTE ENFRENTAMIENTO ENTRE EL DEBER DE CONTRIBUIR Y EL DERECHO A NO AUTOINCRIMINARSE

Existe una percepción ampliamente difundida en la doctrina, en el sentido de que existe un conflicto entre los bienes jurídicos tutelados por el artículo 31.1 C.E., es decir, el deber de contribuir, y las garantías del artículo 24.2 C.E., especialmente el derecho a no declarar contra sí mismo y no confesarse culpable. El origen de esta idea es, como vimos anteriormente, derivado de las ideas planteadas en sentencias del Tribunal Constitucional, como la STC 110/1984, de 26 de noviembre, pero muy especialmente por el confuso fundamento jurídico 10.º de la sentencia 76/1990, de 26 de abril. Con respecto a ésta última **SOLER ROCH** ha dicho:

«A mi modo de ver, lo que el Tribunal trata de resolver es una cuestión crucial como es la de encontrar un punto de equilibrio entre los deberes tributarios y los derechos individuales, de modo que la protección de éstos no convierta el cumplimiento de aquéllos en papel mojado o, por el contrario, dicho cumplimiento se convierta en una patente de corso que desconozca sistemáticamente la protección de dichos derechos. Otra cosa es que el Tribunal, en la búsqueda de dicha solución –que a mi juicio, es un auténtico “*tour de force*”- estuviera más o menos afortunado en las expresiones o en el bagaje argumental utilizado en la sentencia 76/1990; pero se enfrentó con el tema de fondo y abogó, en caso de conflicto, por la primacía del deber de contribuir»⁵⁹⁸

Para exponer esta idea en los términos más sencillos, la pretendida colisión de intereses se genera porque de reconocer el derecho a no autoincriminarse en el procedimiento de gestión, y de esta manera eliminando el deber de información tributaria, la Administración tributaria se quedaría sin la posibilidad de verificar el correcto cumplimiento de las obligaciones tributarias de los contribuyentes. Inversamente, si no se reconoce el derecho a no autoincriminarse en el procedimiento de gestión, se estará obligando de hecho a los

⁵⁹⁸ **SOLER ROCH** (1995), p. 103

contribuyentes a que aporten información, que a la postre podrá servir para la imposición de sanciones, y de esta manera, sería violado el citado derecho.⁵⁹⁹

Si se acepta que el conflicto mencionado existe, ello lógicamente obligaría a hacer una ponderación de los bienes jurídicamente tutelados, y forzosamente, en este caso en particular, decidir cual debe imperar sobre el otro. En este caso, la respuesta no debería ofrecer mayores dificultades para realizar dicha ponderación de valores, en vista de la jurisprudencia del TEDH y porque el derecho a no autoincriminarse es un derecho fundamental de protección preferente de acuerdo con los artículos 10.1 y 53 CE.⁶⁰⁰

Sin embargo, como hemos visto, en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional, esto no ha sido así, básicamente por su doctrina de que no existen derechos absolutos, y que por ende aceptan limitaciones. Y a pesar de que en la sentencia 76/1990 se manifiesta que los principios de un procedimiento sancionador no pueden aplicarse al procedimiento de gestión, y que por tanto no existe ese conflicto de intereses que resolver, de seguido recurre a un argumento de eficacia administrativa que tácitamente implica que el conflicto sí existe, utilizando, además, ejemplos en los que tal colisión es evidente, como en el caso derecho a la intimidad⁶⁰¹ o el propio derecho a no autoincriminarse.⁶⁰²

No obstante, en nuestra opinión, concordamos en que lo que ocurre en la actualidad no es la existencia una confrontación de bienes jurídicos —artículo 31.1 CE *versus* artículo 24.2 CE—, sino la violación de uno de ellos —artículo 24.2 CE—, en virtud de un abuso cometido en el nombre del otro —31.1 CE—. Aceptado lo anterior, la solución no pasa por variar el régimen actual para tratar de salvaguardar los derechos contenidos en el artículo 24.2 CE por causa del citado abuso, sino eliminar el abuso, único que es verdaderamente inconstitucional.

Ciertamente, tanto el deber de información como el derecho a no autoincriminarse desempeñan su legítima función en ámbitos distintos. El deber de información tributaria, como especie del género deber de colaboración, derivado a su vez del deber de contribuir, tiene una finalidad clara: brindar la información necesaria a la Administración tributaria en el

⁵⁹⁹ Aparte de lo dicho por SOLER ROCH, dicho conflicto de intereses ha sido puesto de relieve, aunque con diferentes matizaciones, por PONT CLEMENTE (1994), p. 80; ESCRIBANO LÓPEZ (1996), p. 12; MESTRE DELGADO (1991), pp. 131-132; LAGO MONTERO (1998), p. 336; PALAO TABOADA, *La separación...* (1997), pp. 4-5; GARCÍA AÑOVEROS (1996), p. 221; RODRÍGUEZ BEREJO (1992), p. 17; TEJERIZO LÓPEZ (1994), p. 278; FERNÁNDEZ MONTALVO (1995), pp. 416-417; CASADO OLLERO (1993), p. 153-154; ALONSO GONZÁLEZ (1993), pp. 234-235; SESMA SÁNCHEZ (1998) p. 126; LASARTE ALVAREZ *Manual...* (1998), p. 302; JUAN LOZANO (1997), pp. 26-27; ALONSO FERNÁNDEZ (1989), p. 211; MÁRQUEZ SILLERO (1995), pp. 20-21; entre otros.

⁶⁰⁰ El artículo 10.1 CE señala: «La dignidad de la persona, los derechos inviolables que le son inherentes, el libre desarrollo de la personalidad, el respeto a la ley y a los derechos de los demás son fundamento del orden político y de la paz social». El artículo 53 CE dispone: «53.1 Los derechos y libertades reconocidos en el Capítulo Segundo del presente Título vinculan a todos los poderes públicos. Sólo por ley, que en todo caso deberá respetar su contenido esencial, podrá regularse el ejercicio de tales derechos y libertades, que se tutelarán de acuerdo con lo previsto en el artículo 161.1.a). 2. Cualquier ciudadano podrá recabar la tutela de las libertades y derechos reconocidos en el artículo 14 y la Sección primera del Capítulo 2º ante los Tribunales ordinarios por un procedimiento basado en los principios de preferencia y sumariedad y, en su caso, a través del recurso de amparo ante el Tribunal Constitucional. Este último recurso será aplicable a la objeción de conciencia reconocida en el artículo 30. 3. El reconocimiento, el respeto y la protección de los principios reconocidos en el Capítulo 3º informará la legislación positiva, la práctica judicial y la actuación de los poderes públicos. Sólo podrán ser alegados ante la Jurisdicción ordinaria de acuerdo con lo que dispongan las leyes que los desarrollen»

⁶⁰¹ STC 110/1984, AATC 642/1986 y 982/1986

⁶⁰² SSTC 103/1985, 145/1987 y 22/1988

terreno de la gestión de los tributos, para que pueda verificar el debido cumplimiento de las obligaciones de los contribuyentes. A pesar de que el deber de información se configura técnicamente, valga la redundancia, como un deber jurídico, su propósito principal se refiere al cumplimiento de la obligación tributaria principal, es decir, el pago de los tributos.

Por otro lado, las garantías enumeradas por el artículo 24.2 CE, son garantías de corte procesal que aplican cuando el administrado se enfrenta a un proceso sancionador, es decir, cuando entra en juego el *ius puniendi* del Estado. Dado que el pago de los tributos es un deber un deber constitucionalizado, éste no puede nunca considerarse como una sanción o pena, y por tanto, no le son de aplicación unos principios que están dirigidos a un procedimiento de naturaleza sancionadora en el ámbito de la gestión, de la misma manera, que tampoco es exigible un deber de colaboración de proyección en el procedimiento de gestión, en el procedimiento sancionador. ¿Cómo ponderar los bienes en conflicto? Es, como acertadamente ponen de manifiesto **AGUALLO AVILÉS** y **GARCÍA BERRO**, una *falsa pregunta*:

«En efecto, no hay que dilucidar si cuando la Administración reclama de un obligado tributario información con trascendencia tributaria y punitiva debe prevalecer el deber de contribuir o el derecho a no autoincriminarse, simplemente, porque en tales hipótesis dichos valores nunca colisionan. [...] frente a lo que ha sostenido la práctica totalidad de la doctrina, cuando la Administración reclama al obligado tributario información con trascendencia tributaria y punitiva, no es preciso hacer ponderación alguna de bienes constitucionales, dado que el derecho a no autoincriminarse reconocido en el art. 24.2 C.E. y el deber de contribuir en el art. 31.1 C.E. confluyen, pero no colisionan. Basta en efecto en estos casos para respetar en su integridad los bienes jurídicos concurrentes, obligar a la aportación de la información a efectos tributarios y no utilizarlos en un proceso penal o procedimiento administrativo sancionador contra el sujeto obligado a colaborar»⁶⁰³

En este sentido, no nos parece conveniente la anticipación del derecho a no autoincriminarse en el procedimiento de inspección, porque el deber de información es un deber jurídico acorde con la Constitución, legítimamente derivado del deber de contribuir, sin el cual, verdaderamente los objetivos de la Administración tributaria se verían innecesariamente dificultados, al menos en el momento actual. Eliminar ese deber, es tratar de atacar un problema por sus efectos, pero no por sus verdaderas causas.

Es decir, sería como tratar de realizar una complicada o incluso imposible compatibilización de dos bienes constitucionalmente protegidos, no por una necesidad de coherencia sistemática dentro de la Constitución, sino por una inconstitucional práctica Administrativa (la comunicabilidad de la información) que desgraciadamente, ha contado con un respaldo legal. Esto, aparte de las dificultades que generaría a la Administración en el campo de la comprobación e investigación, requeriría además, una completa revisión de todo el régimen sancionador, teniéndose que derogar y modificar una gran cantidad de normas.⁶⁰⁴

⁶⁰³ **AGUALLO AVILÉS** y **GARCÍA BERRO** (2000), p. 113

⁶⁰⁴ Tal y como señala **FALCÓN Y TELLA**, si la solución del problema no se resuelve a través de la incomunicabilidad de la información, aportada coactivamente por el contribuyente en el procedimiento de gestión al procedimiento sancionador, esto supondría la «incompatibilidad con el art. 6 del Convenio (y por tanto con el artículo 24 de la Constitución), del citado art. 142.3 de la Ley General Tributaria (salvo que se interprete correctivamente), del art. 78.1.f), que tipifica como infracción la «resistencia, excusa o negativa a las actuaciones de la Administración tributaria», y del art. 82.1.b)) de la misma Ley, que

5.2. LA INEXISTENCIA DE UNA VERDADERA SEPARACIÓN DE PROCEDIMIENTOS

El artículo 34 de la Ley 1/1998 de derechos y garantías del contribuyente dispone:

«Artículo 34. Procedimiento separado.

1. La imposición de sanciones tributarias se realizará mediante un expediente distinto o independiente del instruido para la comprobación e investigación de la situación tributaria del sujeto infractor, en el que se dará en todo caso audiencia al interesado.

2. Cuando en el procedimiento sancionador vayan a ser tenidos en cuenta datos, pruebas o circunstancias que obren o hayan sido obtenidos en el expediente instruido en las actuaciones de comprobación o investigación de la situación tributaria del sujeto infractor o responsable, aquéllos deberán incorporarse formalmente al expediente sancionador antes del trámite de audiencia correspondiente a este último.

3. El plazo máximo de resolución del expediente sancionador será de seis meses.

4. El acto de imposición de sanción podrá ser objeto de recurso o reclamación independiente, si bien, en el supuesto de que el contribuyente impugne también la cuota tributaria, se acumularán ambos recursos o reclamaciones»

La correcta separación de los procedimientos de inspección y sancionador tributarios, aparte de ser una garantía procedimental exigida por el artículo 134 de la Ley 30/1992⁶⁰⁵, es un viejo reclamo de la doctrina, que se pretendía ver resuelto con esta norma.⁶⁰⁶ Las razones de la necesidad de realizar esa separación, como hemos dicho en varias oportunidades, se debe a la distinta naturaleza de ambos procedimientos y por los distintos principios que deben regular uno y otro.⁶⁰⁷

incrementa la sanción aplicable en estos casos; conlleva asimismo la necesidad de reconducir al apartado 5 del art. 83 de la Ley General Tributaria las conductas recogidas actualmente en el apartado 7 de dicho precepto; supone también la nulidad del pleno derecho de los arts. 11.1.d), 13.1.c) y 16 del RD 2631/1985 (en cuanto no se hayan visto derogados por la Ley 25/1995); y finalmente implica, entre otras cosas, al menos la necesidad de revidar en profundidad los arts. 36 y ss. Del Reglamento de Inspección, relativos a las facultades del actuario, y en particular el art. 41» **FALCÓN Y TELLA** (1997-junio), p. 9. La referencia hecha al RD 2631/1985, debe entenderse en la actualidad a las normas coincidentes del Real Decreto 1930/1998, de 11 de septiembre. A lo que nosotros agregaríamos el artículo 83.3.f) LGT

⁶⁰⁵ En este sentido, el artículo 134 de la Ley 30/1992 dispone: «Garantía de procedimiento. 1. El ejercicio de la potestad sancionadora requerirá procedimiento legal o reglamentariamente establecido. 2. Los procedimientos que regulen el ejercicio de la potestad sancionadora deberán establecer la debida separación entre la fase instructora y la sancionadora, encomendándolas a órganos distintos. 3. En ningún caso se podrá imponer una sanción sin que se haya tramitado el necesario procedimiento»

⁶⁰⁶ Sobre la confusión, mixtificación o también llamada solapación de procedimientos se han manifestado **TEJERIZO LOPEZ** (1994), 281-282; **GARCIA AÑOVEROS** (1996), 223; **PALAO TABOADA** (1997), 27-29; **ESEVERRI MARTINEZ** (1995), pp. 73-82; **PONT CLEMENTE** (1994), p. 80; **SOLER ROCH** (1998), p. 435; **JUAN LOZANO**, (1997), p. 13; **CASADO OLLERO** (1993), pp. 160-161; **BAYONA DE PEROGORDO** (1996), p. 29; **SESMA SÁNCHEZ** (1998), pp. 127-129; **ANIBARRO PÉREZ** (1999), p. 13; **LAGO MONTERO** (1998), 334-335; **RODRÍGUEZ VINDAS** (1997), p. 64; entre otros.

⁶⁰⁷ En palabras de **ESEVERRI MARTÍNEZ** «los principios que informan la instrucción del procedimiento de liquidación no son coincidentes con los que inspiran el desarrollo del procedimiento sancionador, el primero tiene su fundamento en el genérico deber de contribuir al sostenimiento del gasto público en función de las capacidades económicas individuales, mientras que el segundo arranca del llamado ius puniendi del Estado concretándose en este punto, en la existencia de una potestad sancionadora de la Administración. Por lo mismo, los intereses que deben ser tutelados por el Ordenamiento con ocasión del desarrollo de uno y otro procedimiento difieren notablemente» **ESEVERRI MARTÍNEZ** (1995), pp.73-74

De hecho, lleva razón **PALAO TABOADA** cuando menciona que dichos principios, no sólo son distintos, sino incluso contrapuestos. Nada más cierto en nuestra opinión, porque mientras en el procedimiento de gestión impera el deber de colaboración mediante la aportación de toda información de trascendencia tributaria, incluso aquella que ponga de manifiesto la comisión de infracciones, en el procedimiento sancionador, donde los principios que inspiran el ordenamiento penal son de aplicación —aunque sea con matices según el Tribunal Constitucional—, se reconoce el derecho a no autoincriminarse, es decir, a la práctica ausencia de cualquier comportamiento activo de tinte colaboracionista, que el sospecho o acusado tenga por incriminante.⁶⁰⁸

La anterior circunstancia requería entonces de una normativa que separara de manera efectiva ambos procedimientos, a fin de deslindar, entre otras cosas, cuando se podía entender formalmente iniciado el procedimiento sancionador, y de esta manera, cesar el deber de colaboración.⁶⁰⁹ El artículo 34 de la Ley 1/1998, calificado por algunos como «*la norma de mayor calado*»⁶¹⁰, supuso para un sector de la doctrina el fin de esa confusión a la que aludíamos, así como la imposibilidad de aplicar el derecho a no autoincriminarse en el procedimiento de gestión tributaria, pues como mencionan **PASO BENGOA** y **JIMÉNEZ JIMÉNEZ**:

«Esta postura implicaría —a nuestro entender— asumir como conforme a derecho la realización de conductas contrarias al principio de justicia tributaria, ya que dificultaría la actuación de la Administración tendente a restablecer el equilibrio entre aquellos contribuyentes que han satisfecho sus impuestos y aquellos que no lo han hecho. Si partimos de la necesidad de configurar el procedimiento sancionador separadamente del de comprobación en base a la existencia en la sanción de determinadas peculiaridades, tal consideración debe mantenerse con todas sus consecuencias, entre otras la de no atribuir a un procedimiento las características de otro. De hecho

⁶⁰⁸ **PALAO TABOADA** insiste en este carácter no sólo diferenciador, sino además contrapuesto: “Tales razones se resumen en la consideración de que ambos procedimientos se rigen por principios no sólo distintos sino contrapuestos. En efecto, mientras que en el procedimiento de liquidación el contribuyente está obligado a colaborar en el esclarecimiento de su situación tributaria, presentando declaraciones y comunicando a la Administración cuantos datos e informaciones con trascendencia tributaria ésta le requiera, en el procedimiento administrativo sancionador rigen, aunque sea “con matices”, los principios constitucionales del Derecho procesal penal, como ha declarado el Tribunal Constitucional. Entre las garantías procesales establecidas en el artículo 24.2 CE aplicables al procedimiento sancionador destacan el principio de presunción de inocencia y el derecho a no declarar contra sí mismo (*nemo tenetur se ipsum prodere*), directamente opuestas al mencionado deber de colaboración, cuyo incumplimiento constituye una infracción tributaria castigada con la correspondiente sanción.” **PALAO TABOADA** (1997), pp. 27-28

⁶⁰⁹ En este sentido **PONT I CLEMENTE** decía: “La solución radica, de nuevo, en la estricta separación entre el procedimiento de liquidación y el procedimiento sancionador. En el procedimiento de liquidación, el juicio sobre la sujeción referido al hecho imponible, la cuantificación de las bases imponibles o la determinación de la cuota tributaria, requieren inexcusablemente la colaboración del contribuyente, y de no darse ésta, el ordenamiento reacciona posibilitando vías alternativas de liquidación e incluso sancionando la conducta del contribuyente. Por el contrario, en el procedimiento sancionador, al presunto sujeto infractor le ampara el derecho a guardar silencio. En aquellas cuestiones para las que se solicite colaboración tributaria de una persona que incidan en el ámbito del juicio sobre la aceptabilidad de su conducta como contribuyente éste tendrá el derecho a no colaborar y, por aplicación del principio constitucional que garantiza este derecho, su conducta abstencionista no podrá tener para él consecuencias ni en el orden liquidatorio [si el contribuyente circunscribe su silencio a aquellas cuestiones que impliquen su incriminación no podrá entenderse que no está colaborando a la determinación de la deuda tributaria], ni en el orden sancionador [la no colaboración como tal no podrá ser sancionada, dado que no incumple la norma quien ejerce un derecho].” **PONT I CLEMENTE** (1994), p. 80

⁶¹⁰ Refiriéndose al artículo 34 del Proyecto de Ley, **PALAO TABOADA** manifestaba: «Ésta es posiblemente la norma de mayor calado de todo el P.L. y cuando entre en vigor dará lugar a importantes transformaciones en el Derecho sancionador tributario. En particular, contribuirá eficazmente a poner fin a un cierto automatismo que actualmente existe en la imposición de sanciones, por mucho que se acepte sin discusión la vigencia en esta materia del principio de culpabilidad, y permitirá que se otorgue a los elementos subjetivos de las infracciones el peso que les corresponde» **PALAO TABOADA** (1997), p. 27

entendemos que la postura doctrinal mencionada obedece a la «mistificación de procedimientos», por lo que consideramos que, al haberse separado los mismos, carece de sustrato alguno»⁶¹¹

Lo primero que nos interesa dejar claro, es que el artículo 34 de la LDGC no ha significado verdaderamente la separación de procedimiento de inspección del sancionador, sino que incluso ha acentuado su solapamiento, y que es precisamente en el apartado segundo de dicho artículo, donde se consolida eso que hemos calificado de práctica abusiva de la Administración, pero ahora, con un sólido sustento legal, y que paradójicamente, aparece precisamente en una Ley llamada a proteger los derechos y garantías de los contribuyentes. De hecho, a través de su tramitación legislativa se puede observar como la separación pretendida por la norma, fue gradualmente reduciendo su objetivo.

Empecemos por hacer una observación de carácter semántico-gramatical, ya que el texto de dicho artículo sufrió varias reformas durante el proceso legislativo. Entre ellas se encuentra que en el Proyecto de Ley se hablaba de un «expediente distinto *e* independiente», mientras que el texto aprobado habla de «expediente distinto *o* independiente». En este sentido se puede pensar, que en cierta forma se pretendió atenuar el rigor de la separación de procedimientos, al ser suficiente que el expediente sea *distinto*, aunque no necesariamente *independiente*, o *independiente* pero no necesariamente *distinto*, y no ambos. Lo que define lo distinto o lo independiente del expediente es algo que no está nada claro, pudiendo trasladarse en la práctica a un mero cambio de numeración y cubiertas.⁶¹²

Por otro lado, el aspecto fundamental que queremos destacar es la inclusión del actual apartado segundo del artículo 34, que no se encontraba en las primeras versiones del Proyecto.⁶¹³ En este sentido, es claro que el legislador elimina las dudas con respecto a la utilización de la información recabada en los procedimientos de comprobación e investigación, pues expresamente manifiesta su incorporación al expediente sancionador.⁶¹⁴

⁶¹¹ PASO BENGOA y JIMÉNEZ JIMÉNEZ (1998), pp. 409-410.

⁶¹² Curiosamente, en la redacción de la Disposición Transitoria se “olvidó” realizar la citada modificación y su texto se lee: «Única. Procedimientos tributarios. 1. Los procedimientos tributarios ya iniciados antes de la entrada en vigor de la presente Ley se regirán por la normativa anterior hasta su conclusión. 2. No obstante, la imposición de sanciones se realizará mediante un expediente distinto *e* independiente del instruido para la comprobación e investigación de la situación tributaria del sujeto infractor en todos aquellos procedimientos de comprobación en los que, a la entrada en vigor de la presente Ley, aún no se haya documentado el resultado de las actuaciones en las actas correspondientes». También en la exposición de motivos se conservó la redacción original, y cuando habla de las innovaciones de la Ley señala: «En el segundo grupo de medidas pueden destacarse las siguientes: La imposición de sanciones tributarias mediante un expediente distinto *e* independiente del instruido para la comprobación e investigación de la situación tributaria del sujeto infractor».

⁶¹³ En este sentido, el Proyecto de Ley publicado en el Boletín Oficial de las Cortes de 3 de febrero de 1997, señalaba en su artículo 34: «Procedimiento separado: la imposición de sanciones tributarias se realizará mediante un expediente distinto *e* independiente del instruido para la comprobación e investigación de la situación tributaria del sujeto infractor, dándose en todo caso audiencia al interesado. El acto de imposición de sanción podrá ser objeto de recurso o reclamación independiente, si bien, en el caso de que el contribuyente impugne también la cuota tributaria, se acumularán ambos recursos o reclamaciones»

⁶¹⁴ Con respecto al texto del apartado segundo del artículo 34, un sector de la doctrina ha mencionado: «El párrafo transcrito evidencia que el legislador permite que las pruebas obtenidas en el procedimiento de comprobación de la cuota *se incorporen al procedimiento sancionador, sin límite alguno, por lo que también podrán incorporarse aquellas que impliquen reconocimiento del contribuyente de hechos que supongan la realización del elemento objetivo de la infracción que se investiga*. Coincidimos con la opción adoptada por el legislador, siendo importante que la misma se haya materializado en la Ley para evitar futuras polémicas» PASO BENGOA y JIMÉNEZ JIMÉNEZ (1998), p. 411

Desafortunadamente lo hace de una manera completamente ambigua y carente del mínimo rigor de técnica legislativa.⁶¹⁵

En este sentido, al decir «**Cuando** en el procedimiento sancionador vayan a ser tenidos en cuenta datos, pruebas o circunstancias [...]», ese «**Cuando**», ¿qué significa?, es decir, ¿**quién** decide **cuando** será tomada en cuenta la información?, ¿**cuál** será la información a tener en cuenta?, ¿**cómo** debe ser tomada en cuenta?, o ¿**en que momento** será tomada en cuenta?. Al no haberse despejado ninguna de estas dudas, no cabe más que pensar que en ésta, como en otras muchas ocasiones, se dejará en manos de la discrecionalidad administrativa la manera en que la norma será aplicada, con el importantísimo agravante de que aquí nos encontramos en el terreno sancionador, ámbito con el cual, la discrecionalidad administrativa se encuentra absolutamente reñida.

Por otro lado, debe admitirse que queda poco en que colaborar una vez que estamos en el procedimiento sancionatorio, pues ya en el de inspección se supone presentada toda la información de trascendencia tributaria, por lo que una vez cumplido ese deber en la etapa previa al procedimiento administrativo sancionador, si bien ya no prevalece el deber de colaborar, aunque siguiera existiendo, en términos reales sobre muy poco o nada se podría hacer efectivo. Es decir, habiéndose exigido información incriminatoria en el procedimiento de inspección, al existir plena comunicabilidad de la información al procedimiento sancionador, aunque no sea posible obligar a la colaboración en éste último, el derecho a no autoincriminarse ya habrá resultado irremediabilmente vulnerado.⁶¹⁶

En este sentido, coincidimos por completo con **JUAN LOZANO** al decir que “Estructuralmente, a la fase del procedimiento que concluye con la extensión del acta sigue la fase de liquidación en la que el Inspector-Jefe dicta, tácita o expresamente, acto de liquidación definitiva ratificando o modificando aquella propuesta según los casos. De ello derivan dos consecuencias: **procedimentalmente, la fase de resolución del pretendido procedimiento sancionador se identifica absolutamente con la práctica de la liquidación; materialmente el acto de liquidación comprende el acuerdo de imposición de la sanción.** La mixtificación de procedimientos es, pues, absoluta; de tal modo que no resulta posible identificar un autónomo procedimiento sancionador en que se observen las garantías constitucionales propias de su naturaleza.”⁶¹⁷

⁶¹⁵ Cabe destacar con respecto al tenor literal del artículo 34 LDGC, la técnica de “cortar” y “pegar” en relación con el Real Decreto 1930/1998 de 11 de Septiembre por el que se desarrolla el Régimen Sancionador Tributario, cuyo artículo 28 dispone «Procedimiento separado. La imposición de sanciones tributarias se realizará mediante un expediente distinto o independiente del instruido para la comprobación e investigación de la situación tributaria del sujeto infractor, en el que se dará, en todo caso, audiencia al interesado». En igual sentido, el apartado tercero del artículo 29 del citado Real Decreto dispone: «Iniciación [...] Cuando en el procedimiento sancionador se tomen en cuenta datos, pruebas o circunstancias que obren o hayan sido obtenidos en el expediente instruido en las actuaciones de comprobación e investigación de la situación tributaria del sujeto infractor o responsable, aquellos deberán incorporarse formalmente al expediente sancionador antes del trámite de audiencia».

⁶¹⁶ Como crítica global a la norma que ahora analizamos, **SESMA SÁNCHEZ** ha criticado que: «El artículo 34, como el resto de la LDGC [...] dejó, sorprendentemente inalterada la LGT. Tampoco se acordó del RD 2631/1985, que regulaba el procedimiento para la imposición de sanciones tributarias ni de ciertos preceptos del Reglamento General de Inspección relativos a la imposición de sanciones cuyo tenor resultaba incompatible con el artículo 34 LDGC. Nada estableció acerca del procedimiento sancionador en los ámbitos de gestión y recaudación e ignoró la aplicación reivindicada doctrinal y jurisprudencialmente de las normas de régimen jurídico sancionador contenidas en la Ley 30/1992 y la supletoriedad establecida de modo particular en el artículo 1.3 del DR 1398/1993, de 4 de agosto, que aprueba el Reglamento del procedimiento para el ejercicio de la potestad sancionadora» **SESMA SÁNCHEZ** (1998), p.94

⁶¹⁷ **JUAN LOZANO** (1997), p. 24. Este comentario se realizó cuando siquiera se había añadido al artículo 34 su actual apartado

Además, cabe destacar que no existe norma que obligue a los funcionarios encargados de la actuaciones de investigación y comprobación, a que necesariamente incorporen al expediente más pruebas que aquellas que hayan obtenido coactivamente del sujeto pasivo, y dado que según el artículo 145.3 LGT establece que «Las actas y diligencias extendidas por la Inspección de los Tributos tienen naturaleza de documentos públicos y *hacen prueba de los hechos que motiven su formalización*», y que según el Tribunal Constitucional su «valor o eficacia ha de medirse a la luz del principio de la libre valoración de la prueba»⁶¹⁸, nada obsta para que en la práctica, se pueda sancionar al contribuyente única y exclusivamente con la información aportada por el mismo.

Y esto es así, porque el funcionario competente puede considerar que esas pruebas son suficientes para imponer una sanción, lo cual no tendría tacha de inconstitucionalidad en relación con el principio de presunción de inocencia, ya que según el Tribunal Constitucional, esas pruebas «pueden ceder frente a otras pruebas que conduzcan a conclusiones distintas, pues nada impide que frente a las actas se puedan utilizar los medios de defensa oportunos, lo cual no supone invertir la carga de la prueba, sino actuar contra el acto de prueba aportado por la parte contraria»⁶¹⁹

Por otro lado, debido a la ausencia de un desarrollo reglamentario del artículo 34 LDGC, y ante la parquedad de su texto, se ha intentado explicitar su contenido a través de la Instrucción N° 9/1998, de 1 de abril, del Director General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, para la aplicación de la Ley 1/1998, que señala en cuanto a los que nos interesa:

«14.2.1.- Procedimiento separado en la inspección.

En tanto no se desarrolle reglamentariamente lo previsto en el art. 34 de la Ley 1/1998, y para el caso de que proceda la incoación de procedimiento sancionador, se actuará de acuerdo con lo siguiente:

14.2.1.a) Iniciación.

Incoada el Acta de regularización de los tributos correspondientes, se notificará al interesado, en su caso, el acuerdo de iniciación del procedimiento sancionador dictado por el inspector-jefe [...].

La incorporación de datos o documentación obtenidos en el procedimiento de comprobación e investigación se hará constar por diligencia. En cualquier caso, deberán incorporarse formalmente al expediente los datos, pruebas o circunstancias que obren o que hayan sido obtenidos en el expediente instruido en las actuaciones de comprobación e investigación de la situación tributaria del sujeto infractor o responsable. Dicha incorporación deberá producirse necesariamente con anterioridad al trámite de audiencia para evitar la indefensión de los interesados y acordándose por el instructor del procedimiento sancionador»

segundo, lo cual, si se quiere, incluso da mayor razón al extracto transcrito. En este sentido agrega: “Dado que el ejercicio de las funciones comprobadora y liquidadora queda residenciado en un mismo órgano inspector, cuando el artículo 81.1 e) atribuye la competencia para imponer sanciones consistentes en multa pecuniaria proporcional a «los órganos que deben dictar los actos administrativos por los que se practiquen las liquidaciones provisionales o definitivas de los tributos o, en su caso, por retenciones a cuenta de los mismos», se está reconociendo que tampoco se respeta la exigencia de separación entre el órgano instructor y el órgano sancionador. Y no se olvide que respecto a ellos el bloque de constitucionalidad no se ha considerado suficiente la mera separación personal entre el funcionario que actúa en una y otra fase.” **JUAN LOZANO** (1997), p. 24

⁶¹⁸ STC 76/1990, de 26 de abril, fundamento jurídico 8.º

⁶¹⁹ STC 76/1990, de 26 de abril, fundamento jurídico 8.º. Esta es una de las críticas realizadas por **SOLER ROCH** (1998), pp. 599-600, en relación con la deficiente regulación relativa a la separación de procedimientos del artículo 34 LDGC.

Aunque este artículo no muestra mayor novedad con respecto a lo dicho por el artículo 34 de la Ley 1/1998, sí se eliminan ciertas dudas con respecto a éste último, pues ya no se habla de un «Cuando en el procedimiento sancionador vayan a ser tenidos en cuenta datos, pruebas o circunstancias [...]», sino que ahora se menciona que esto será así «**En cualquier caso**», y de una **incorporación formal debida**, de «**datos, pruebas o circunstancias que obren o que hayan sido obtenidos en el expediente instruido en las actuaciones de comprobación e investigación de la situación tributaria del sujeto infractor o responsable**».

Sobre todo, merece la pena destacar la redacción de la Instrucción cuando señala “en el expediente instruido en las actuaciones de comprobación e investigación de la situación tributaria del sujeto infractor o responsable”. Cabe preguntarse —según las propias palabras del Director General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria— como se puede hablar de **sujeto infractor o responsable**, cuando a lo que se hace referencia es precisamente a la **iniciación del procedimiento sancionador**, cuya finalidad es determinar si se ha cometido o no una infracción.

En nuestra opinión, esta redacción refleja un total desprecio por el principio de presunción de inocencia; que el verdadero juicio de reprochabilidad de la conducta se seguirá realizando no durante el procedimiento sancionador, sino en el procedimiento de inspección; que la audiencia al interesado es un simple formalismo, ya que desde que se inicia el expediente sancionador se le presume **infractor o responsable**; y finalmente, denota con toda claridad la falta de independencia o separación de ambos procedimientos. Por otro lado, la redacción de los artículos 28 y 29.3 del Real Decreto 1930/1998, de 11 de septiembre, de desarrollo del régimen sancionador tributario, no introdujo ninguna modificación en este sentido y sigue una fórmula prácticamente idéntica a la de la citada Instrucción.⁶²⁰

Posteriormente, se emitió la Instrucción 1/1999, de 16 de julio, del Director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria relativa a la aplicación del procedimiento sancionador por infracciones graves regulado por el Real Decreto 1930/1998, y se introducen las adecuaciones necesarias en el Real Decreto 939/1986, de 25 de abril, por el que se aprueba el Reglamento General de la Inspección de los Tributos. Esta Instrucción, que luego fue modificada —únicamente en cuanto al momento de iniciación del expediente sancionador— por la Instrucción 3/1999, de 4 de noviembre, tampoco contiene ninguna novedad en cuanto a lo que nos interesa, pues en lo que se refiere a la forma del tramitación —abreviada u ordinaria— se vuelve a incidir en el traspaso íntegro del contenido del expediente de comprobación o inspección, aunque se cambia la alocución de *infractor o responsable*, por la más correcta *presunto infractor*.

Tampoco se incluyó ninguna modificación en este sentido por el Real Decreto 136/2000, de 4 de febrero, por el que se desarrolla parcialmente la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, y se modifica el Real Decreto 1930/1998, de 11 de septiembre y el Real Decreto 939/1986, de 25 de abril, en cuestiones relativas al

⁶²⁰ En este sentido, el RD 1930/1998 de 11 de septiembre dispone: «Artículo 28. Procedimiento separado. La imposición de sanciones tributarias se realizará mediante un expediente distinto o independiente del instruido para la comprobación e investigación de la situación tributaria del sujeto infractor, en el que se dará, en todo caso, audiencia al interesado»; Artículo 29. Iniciación. [...] 3. Cuando en el procedimiento sancionador se tomen en cuenta datos, pruebas o circunstancias que obren o hayan sido obtenidos en el expediente instruido en las actuaciones de comprobación e investigación de la situación tributaria del sujeto infractor o responsable, aquellos deberán incorporarse formalmente al expediente sancionador antes del trámite de audiencia»

reembolso del coste de las garantías prestadas para suspender la ejecución de las deudas tributarias y al régimen de actuaciones de la inspección de los tributos.

Como hemos podido ver, al contrario de lo que opina un sector de la doctrina, la separación de procedimientos realizada por el artículo 34 LDGC es más aparente que real. El resto de la normativa que se refiere a esta separación poco o nada ha aportado, excepto, si se quiere, ser más tajantes en el aspecto de que la comunicabilidad "*deberá*" realizarse en "*todo caso*", y evidenciar un principio de *presunción de culpabilidad*, al tratar al contribuyente como *infractor* desde el inicio de un procedimiento, que se supone encaminado antes que todo, a determinar si hay o no hay infractores.

Por último, y lo más criticable, es que en una Ley que pretende garantizar los derechos y garantías del contribuyente, y en un artículo que se supone deslindar correctamente un procedimiento punitivo de otro de gestión, sea donde precisamente se autorice expresamente la comunicabilidad de una información que fue coactivamente aportada, con una finalidad exclusivamente liquidatoria, para después utilizarla en contra de quien la aportó sin poder negarse, so pena de ser sancionado.

Y es que, a sabiendas de que en un procedimiento sancionador administrativo, la separación entre quien instruye y quien juzga no puede llegar a tener la independencia predicable de un procedimiento judicial, la no comunicabilidad de la información se convierte en el aspecto esencial de la pretendida separación, cosa que como hemos visto, ni se ha logrado, ni se ha querido.⁶²¹

5.3. PROPUESTA DE APLICACIÓN DEL DERECHO A NO AUTOINCRIMINARSE EN EL PROCEDIMIENTO SANCIONADOR TRIBUTARIO

Lo primero que debe definirse, antes de analizar cuando el derecho a no autoincriminarse resulta violado en el curso de un procedimiento tributario, es cuando el derecho resulta eficaz, es decir, cuando despliega sus efectos en aras de proteger al contribuyente. Empezaremos por decir, que a diferencia de otros derechos fundamentales, que son eficaces en cualquier momento y bajo cualquier circunstancia (por ejemplo el derecho a la vida), el derecho a no autoincriminarse es un derecho de corte procesal, y por tanto, su eficacia comienza en el momento en que se inicie cualquier acto administrativo o judicial que pueda desembocar en la imposición de sanciones.

Lo anterior resulta de que el derecho a no autoincriminarse es uno de los derechos contenidos por el genérico derecho de defensa, y por lo tanto, su eficacia depende de la necesidad de tener que defenderse de algo, en nuestro caso, de la imposición de sanciones administrativas. Ahora bien, nos hemos referido a cualquier acto administrativo o judicial que pueda desembocar en la imposición de sanciones, porque con ello queremos significar que es innecesario que dichos actos, se encuentren contenidos dentro de un procedimiento

⁶²¹ Así las cosas, resulta paradójico que muchas de las opiniones de la doctrina, antes de que se realizara el *intento* de separación de los procedimientos, sigan manteniendo toda su virtualidad hoy en día, como por ejemplo, lo dicho por **TEJERIZO LÓPEZ**: «No es posible deslindar en la práctica, porque no lo deslindan las normas en vigor, los procedimientos de liquidación y los procedimientos sancionadores. Ello significa que, aplicar sin más la doctrina del TC, lleva paradójicamente a violentar los derechos que también reconoce para el procedimiento sancionador» **TEJERIZO LÓPEZ** (1994), p. 278

formalmente incoado, sino simplemente, la mera posibilidad de que los resultados de esos actos puedan en algún momento llegar a formar parte de un procedimiento sancionador posterior.

En este sentido diremos que el derecho en estudio es aplicable en cualquier momento que dicha información se exija, con la única finalidad de verificar la realización de infracciones y en su caso, sancionarlas. Además, en este caso no existirá un deber de colaboración —de aportación de información tributaria en particular— dado que la finalidad de un procedimiento de tales características, no se enmarca dentro del ámbito liquidatorio, sino sancionatorio, donde la presencia del *ius puniendi* del Estado desencadena todo el mecanismo de garantías procesales que protegen a las personas, y entre ellas, el derecho a no autoincriminarse.

Así vemos, que en el caso del procedimiento sancionador tributario, la información aportada por la persona sometida a comprobación o investigación, sí que puede tener un carácter incriminante, porque precisamente esa es la finalidad de este procedimiento; encontrar pruebas de la comisión de un ilícito y sancionar al responsable. Por esta razón, tan pronto nos encontremos en presencia del *ius puniendi* del Estado, en cualquiera de sus manifestaciones, el sujeto no podrá ser obligado a colaborar a su propia condena, es decir, en contra de su voluntad. Y cualquier coacción en este sentido será contraria a la Constitución. No existe un deber de colaboración en este caso, y el sujeto podrá lícitamente negarse a aportar cualquier tipo de información que considere que le perjudica, sin que esto, pueda acarrearle ningún tipo de perjuicio, ya que nadie puede ser sancionado por ejercer un derecho.⁶²²

Cabe destacar lo mencionado en la STC 161/1997 con referencia a las pruebas de cargo, que denomina como *incriminatorias*. En este sentido, debemos llamar la atención que la obtención de pruebas no necesariamente se inicia con el momento en que se decide formalmente iniciar una investigación. Antes lo contrario. En la normalidad de casos, precisamente es la fase de investigación previa la que rinde méritos sobre la necesidad o no de iniciar un procedimiento sancionador. Es por esta razón que en nuestra opinión, el derecho a no autoincriminarse puede resultar violado, aún en ausencia de la apertura de un expediente de investigación o instrucción, cuando se realicen actos que materialmente se dirigen a conseguir pruebas de un posible ilícito, y más si consideramos que precisamente por esta circunstancia, se pueden presentar abusos so pretexto de que no existe una acusación formal en contra del sujeto que se trate.⁶²³

En Sudáfrica, el Tribunal Constitucional ha sido claro al expresar que «En el ordenamiento jurídico de Sudáfrica el privilegio no está limitado a procedimientos civiles o penales porque

⁶²² En este sentido, coincidimos plenamente con **AGUALLO AVILÉS** y **GARCÍA BERRO** al señalar: «Sin embargo, en el seno del procedimiento sancionador autónomo —el que regula actualmente el RD 1930/1998—, aunque el art. 24.2 C.E. no tutele un derecho a la reserva de datos incriminatorios, sí existe un derecho del imputado a no aportar la información reclamada. La razón es clara: la exigencia de datos por el poder público sólo tendría como objeto sancionar al afectado —dado que el procedimiento destinado a liquidar cuota e intereses de demora, en la generalidad de los casos, habrá concluido con anterioridad—, y la utilización con fines punitivos de la información así reclamada —único fin que se puede perseguir— es lícita desde la perspectiva del art. 24.2 C.E.» **AGUALLO AVILÉS** y **GARCÍA BERRO** (2000), pp. 112-113

⁶²³ En este sentido **TEJERIZO LÓPEZ** ha dicho: «Resulta también evidente que los datos aportados por el interesado sirven, en muchas ocasiones, de prueba de cargo para una sanción administrativa e, hipotéticamente, para una sanción penal. Si se me permite la expresión, quizá un poco exagerada, es un fariseísmo basado en un puro argumento formal decir que en estos casos que no se ha obligado al inculcado a declarar contra sí mismo sólo porque cuando se le solicitaron los datos no se había iniciado un procedimiento sancionador» **TEJERIZO LÓPEZ** (1994), p. 278

«[...] es un principio establecido de nuestra ley que nadie puede ser obligado a brindar evidencia que lo autoincrimine. **No se puede forzar a hacerlo ni antes del juicio, ni durante el juicio**».⁶²⁴ Con referencia a la cita anterior, el **MAGISTRADO THIRION** señaló en otro caso que «existe de hecho una necesidad aún más grande de protección al acusado contra la coacción para que se autoincrimine antes del juicio, que durante el juicio».⁶²⁵ También, la doctrina de sudafricana se ha manifestado en el sentido de que el privilegio puede ser reclamado incluso en procedimientos o audiencias administrativas y quasijudiciales.⁶²⁶

Por su parte, en Estados Unidos, la Corte Suprema de ese país declaró que «[...] la [Quinta] Enmienda no sólo protege al individuo de ser involuntariamente requerido como testigo contra sí mismo en una acusación penal, sino que también le otorga el privilegio a no responder preguntas de autoridades **de cualquier otro tipo de procedimientos, civiles o penales, formales o informales**, cuando las respuestas puedan incriminarlo en futuras causas penales».⁶²⁷

También, el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas señaló en la sentencia del caso *ORKEM CONTRA LA COMISIÓN DE LAS COMUNIDADES EUROPEAS*, que «si bien es cierto que el derecho de defensa debe ser respetado en los procedimientos administrativos que pueden dar lugar a una sanción, ha de evitarse, al mismo tiempo, que el mencionado derecho quede irremediablemente dañado en los procedimientos de investigación previa, que puedan tener un carácter determinante para la constitución de pruebas del carácter ilegal de conductas de las empresas susceptibles de generar la responsabilidad de éstas. Por consiguiente, si bien algunas manifestaciones del derecho de defensa afectan únicamente a los procedimientos contradictorios que siguen a una comunicación de los cargos imputados, otras deben ser respetadas ya en la fase de investigación previa».⁶²⁸

Asimismo, cabe recordar lo manifestado por el TEDH en el caso *FUNKE*, el cual dijo que «El Tribunal constata que las autoridades aduaneras provocaron la condena del Sr. Funke con el fin de obtener ciertos documentos cuya existencia creían cierta, aunque no tenían la certeza de ello. Siendo incapaces o no queriendo obtenerlos por otros medios, intentaron obligar al demandante a que proveyera las pruebas de las infracciones que supuestamente había cometido. Pero, las características especiales de las leyes sobre Derecho aduanero no

⁶²⁴ Sentencia del Tribunal Constitucional de Sudáfrica, caso *FERREIRA* (Nº CCT 5/95), de 6 de diciembre de 1995, párrafo 96. La cursiva es nuestra. El original dispone: «In South African law the privilege is not limited to criminal or civil trial proceedings because ".... it is an established principle of our law that no one can be compelled to give evidence incriminating himself. He cannot be forced to do that either before the trial, or during the trial."» El texto entrecomillado de esta cita hace referencia a la sentencia en el caso *R. CONTRA CAMANE* (AD 570) de 1925.

⁶²⁵ *S. CONTRA KHUMALO*, 1992 (2) SACR 11 (N), en párrafo 421 E. El original dice: «"[t]here is indeed even a greater need for protection of the accused against forced self-incrimination before the trial than there is at the trial."»⁶²⁵

⁶²⁶ *HOFFMAN Y ZEFFERT* (1988), p. 239. Citado en la sentencia del Tribunal Constitucional de Sudáfrica, caso *FERREIRA* (Nº CCT 5/95), de 6 de diciembre de 1995, párrafo 96.

⁶²⁷ Sentencia de la Corte Suprema de Estados Unidos redactada por el **MAGISTRADO WHITE**, caso *LEFKOWITZ CONTRA TURLEY* 414 US 70 (1973), párrafo 77. La cursiva es nuestra. El original dice: «[t]he [Fifth] Amendment not only protects the individual from being involuntarily called as witness against himself in a criminal prosecution but also privileges him not to answer official questions put to him in any other proceeding, civil or criminal, formal or informal, where the answers might incriminate him in future criminal proceedings.»

⁶²⁸ Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, caso **ORKEM CONTRA LA COMISIÓN DE LAS COMUNIDADES EUROPEAS** de 18 de octubre de 1989, párrafo 33. En este mismo sentido se pronunció en la Sentencia del caso *HOECHST CONTRA COMISIÓN* de 21 de septiembre de 1989, asuntos acumulados 46/87 y 227/88, Rec. 1989, p. 2859, apartado 15

pueden justificar una violación del derecho de toda persona “acusada en materia penal”, según el significado propio de esa expresión en el artículo 6, a guardar silencio y a no contribuir a su propia incriminación».⁶²⁹

En otras palabras, el derecho a no autoincriminarse no puede depender del inicio o incoación formal de un expediente o procedimiento de instrucción, sino que es efectivo desde el mismo momento en que se realice cualquier diligencia, que materialmente se dirija a la averiguación de hechos de carácter delictivo, y que el sujeto implicado juzgue que puede resultar como inculpatario. Además, cabe concluir que el derecho a no autoincriminarse previene la coacción por parte de las Autoridades, cuando sus investigaciones se dirijan a fundamentar un procedimiento de carácter punitivo. En estas circunstancias, siguiendo a **AGUALLO AVILÉS** y **GARCÍA BERRO**, «cabe decir que entonces que la Administración “carece de título” para exigir la información por tener constitucionalmente vedada la posibilidad de usarla para fundar una condena».⁶³⁰

Ahora bien, en el caso del ordenamiento tributario existe la particularidad de la existencia de un deber de colaboración con la Administración en los procedimientos de gestión, cuyo objeto no es sancionar a los contribuyentes, sino verificar el cabal cumplimiento de sus obligaciones tributarias. Esto significa que lo dicho hasta el momento, no implica que el contribuyente pueda negarse a no aportar información en el curso de las actuaciones de gestión tributaria —diferente del hecho de soportar prueba—, puesto que en este caso, la información no se requiere con el propósito únicamente de investigar si se han cometido infracciones y en su caso sancionarlas, sino con la finalidad de verificar el cumplimiento de las obligaciones tributarias y permitir la correcta liquidación de las mismas.

La imposibilidad de extender los efectos de un determinado comportamiento del sujeto pasivo, más allá de la naturaleza típica del acto en que se realiza, ha sido puesta de relieve por la jurisprudencia al decir:

«Por último, esta Sala tiene declarado [...] que el hecho de aceptar o prestar conformidad a una liquidación en modo alguno significa que se estén aceptando los datos en ella tenidos en cuenta a otros efectos que no sean los estrictamente liquidatorios, toda vez que no resulta posible extender los efectos de la conformidad prestada por la actora a un ámbito jurídico distinto de aquel en que dicha conformidad se prestó, como es el ámbito sancionador».⁶³¹

En efecto, la información aportada coactivamente por el contribuyente en un procedimiento como el de inspección tributaria, no puede ni deber tener un carácter inculpatario, porque como hemos repetido hasta la saciedad, la verificación del correcto cumplimiento de las obligaciones tributarias, únicamente puede tener la consecuencia de que se obligue al contribuyente a honrar su deber de contribuir tal y como señala la ley, cosa que en ningún caso puede considerarse una sanción o pena, sino el acatamiento de un deber constitucionalizado.

⁶²⁹ Sentencia del TEDH de 25 de febrero de 1993, caso **FUNKE CONTRA FRANCIA**, párrafo 44.

⁶³⁰ **AGUALLO AVILES** y **GARCÍA BERRO** (2000), p. 110

⁶³¹ Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Navarra de 10 de abril de 1999, fundamento de derecho tercero. En el mismo sentido consultar sentencia de la Audiencia Nacional de 8 de abril de 1997 y sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Navarra de 16 de marzo de 1999.

Con lo anterior queremos llegar a la conclusión de que tal y como ha señalado el Tribunal Constitucional, «no existe un derecho absoluto e incondicionado a la reserva de los datos económicos del contribuyente con relevancia fiscal y esgrimible frente a la Administración tributaria». Y esto no viola el derecho a no autoincriminarse porque, como dijimos anteriormente, el bien jurídico al que da cobertura la colaboración tributaria —el deber de contribuir—, y el de un derecho de corte procesal como el derecho a no autoincriminarse —respeto por la libre voluntad, intimidad e integridad de la persona— no llegan a colisionar, por encontrarse en esferas distintas.⁶³²

Ahora bien, si el deber de información tributaria, como especie del deber de colaboración no tiene tacha desde el punto de constitucional, y por tanto no existe un derecho a negarse a colaborar en el ámbito de gestión tributaria, ¿cómo podemos compatibilizar ese deber con el derecho a no autoincriminarse?. La respuesta a esta pregunta pasa por prohibir la comunicabilidad de la información coactivamente obtenida, por parte del contribuyente durante el procedimiento de inspección, al procedimiento sancionador tributario. Esta es, desde nuestro punto de vista, la solución que mejor responde a los intereses generales de la sociedad, y al respeto de los derechos fundamentales de las personas, porque se dirige allá donde el problema tiene su origen.

Por lo demás, esta conclusión resulta en sus lineamientos principales, compatible con un análisis interrelacionado de la jurisprudencia española y comparada que hemos revisado. En el caso de la sentencia la Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 18 de octubre de 1989, conocida como el caso *ORKEM CONTRA LA COMISIÓN DE LAS COMUNIDADES EUROPEAS*, se llegó a la conclusión de que «no puede imponer a la empresa la obligación de dar respuestas que impliquen admitir la existencia de una infracción cuya prueba incumbe a la CCE», cosa que ciertamente no ocurriría, de existir incomunicabilidad entre la información aportada por los sospechosos recabada durante la investigación, y un posterior procedimiento sancionatorio.

En la Sentencia del TEDH de 25 de febrero de 1993, caso *FUNKE CONTRA FRANCIA*, se determinó «que las autoridades aduaneras provocaron la condena del Sr. Funke con el fin de obtener ciertos documentos cuya existencia creían cierta, aunque no tenían la certeza de ello». La violación al artículo 6.1 del Convenio se debe precisamente a que existía plena comunicabilidad entre la información que hubiera aportado el sospechoso, y la que se hubiera utilizado para sustentar una sanción por infracción a las leyes aduaneras francesas. Siendo esto así, no se puede obligar a la entrega de información, en tanto sea autoincriminatoria y sirva de base para la imposición de sanciones.

⁶³² No obstante, el deber de información efectivamente supone un límite a la libertad y la intimidad de las personas —valores que subyacen también en el corazón del derecho a no autoincriminarse—, pero aquí el juicio de proporcionalidad, según ha dicho el Tribunal Constitucional, debe inclinar la balanza hacia la protección del deber de contribuir, conclusión ésta que nosotros no compartimos. Con respecto a la imposibilidad de alegar el derecho en cuestión en el procedimiento de gestión, coincidimos con **AGUALLO AVILÉS** y **GARCÍA BERRO** al señalar: «En efecto, en los procedimientos de liquidación tributaria *stricto sensu* (esos que pueden tener lugar tras la separación de procedimientos establecida por el art. 34 de la Ley 1/1998), el derecho a no autoincriminarse nunca podrá fundamentar la reserva de datos frente a la Administración: en primer lugar, porque aunque la información exigida tenga también utilidad punitiva, el derecho a no autoincriminarse —su contenido constitucional— no integra un derecho a no aportar; en segundo lugar, porque aunque la reclamación coactiva de información afecte a los derechos a la libertad, a la dignidad y a la intimidad del obligado tributario, como ha señalado el Tribunal Constitucional español (**SSTC 110/1984 y 76/1990**), existe en estos casos un contravalor que autoriza la limitación de los derechos reconocidos en los arts. 1, 10, y 18 CE: el deber a la justa contribución a los gastos públicos establecido en el art. 31.1 C.E.» **AGUALLO AVILÉS** y **GARCÍA BERRO** (2000), p. 112

Es decir, en la sentencia del caso *FUNKE*, ciertamente se admitió la posibilidad de no aportar información, pero bajo el supuesto de una perfecta permeabilidad de la información entre procedimientos indistinguibles, y claro está que el TEDH puede determinar una violación del contenido del Convenio, pero no obligar a un país a que siga determinadas formas procedimentales, como lo sería la incomunicabilidad de la información y la separación de procedimientos. En tanto las circunstancias fueran similares a las analizadas en el caso citado, pensamos que aplicando la misma lógica del TEDH, se podría concluir que tal y como están estructurados en España los procedimientos tributarios, también se viola el contenido del artículo 6 del Convenio.

En la Sentencia del TEDH, *SAUNDERS CONTRA EL REINO UNIDO*, de 17 de diciembre de 1996, la idea que defendemos es meridianamente clara. La violación del artículo 6, y por ende del derecho a no autoincriminarse, se debió a la utilización de pruebas coactivamente recabadas en un procedimiento de investigación, en el posterior proceso penal. No se discutió la procedencia de ese deber coactivo, pero se sentó el precedente de que habiéndose obtenido lícitamente pruebas por un mandato legal que así lo permitía, éstas no eran susceptibles de servir como pruebas en contra de quien las aportó en un procedimiento penal.

Por su parte, en Estados Unidos, a raíz de la sentencia de la Corte de Apelaciones de California *ESTADOS UNIDOS CONTRA TROESCHER* de 7 de noviembre de 1996 y de las demás sentencias citadas, se ha empezado a cambiar el criterio jurisprudencial de la "*required records doctrine*" o "*Shapiro doctrine*", en el sentido de eliminar la llamada "*Tax-Crime Exception*", y aceptando el derecho a no autoincriminarse en los procedimientos tributarios.

Hemos visto que también en Sudáfrica, como consecuencia de la Sentencia del Tribunal Constitucional de 6 de diciembre de 1995, caso *FERREIRA*, se llegó a la conclusión de que el uso de la información autoincriminatoria aportada coactivamente —y que la norma impugnada admitía—, choca frontalmente con la dignidad de la persona humana, que es consecuencia necesaria del valor libertad, y precisamente el fundamento que dicho Tribunal atribuye al derecho a no autoincriminarse.

En el caso de Alemania, la Ordenanza Tributaria alemana señala que en el procedimiento de inspección tributaria, no serán admisibles medidas coactivas tales como multas coercitivas, ejecución subsidiaria y coacción directa (§ 328 AO), contra el obligado tributario «cuando éstas tiendan a constreñirle a acusarse a sí mismo de un delito tributario o de una infracción administrativa tributaria por él cometidos». Para nosotros esto significa que, aún existiendo comunicabilidad entre procedimientos y pudiendo utilizarse la información aportada por el sospechoso, esa información tendría que ser voluntaria, lo que implica un reconocimiento de facto del derecho a no autoincriminarse.

En el caso español, a pesar de la ambigüedad e incluso contradicción con la que se trata el tema en la sentencia del Tribunal Constitucional 76/1990, de 26 de abril, cabe advertir que en primer lugar, no manifiesta expresamente que sea lícita la comunicabilidad de la información del procedimiento de gestión al sancionador. Por otro lado, hay visos de una posición más garantista respecto al derecho a no autoincriminarse luego de la sentencia 161/1997, de 2 de octubre, y por último debe considerarse el factor temporal, en el sentido de que las sentencias relevantes en la materia del TEDH, fueron pronunciadas con posterioridad a la STC 76/1990, sin que hayan hecho a la fecha —hasta donde nosotros sabemos— otro pronunciamiento relativamente directo a la cuestión.

En otro orden de ideas, deseamos manifestar que en nuestra opinión, el interés fiscal, en términos de recaudación no sufriría menoscabo alguno, puesto que la Administración seguiría conservando los actuales instrumentos y potestades recaudatorias. Por otro lado, el derecho a no autoincriminarse no se vería vulnerado, si la información que el contribuyente aportó coactivamente, no puede ser utilizada para fundar sanciones en procedimientos punitivos. No obstante, la solución propuesta podría generar alguna crítica, por la posibilidad de generar cierto grado de inconsistencia, ya que puede darse el caso de que un contribuyente inspeccionado haya incumplido sus deberes, pero que a la postre no pueda ser sancionado por falta de pruebas.

Con respecto a esta última idea, debemos partir de esa “fatal ambivalencia” de la que hablaba **SOLER ROCH**, con respecto a la información aportada coactivamente por parte del contribuyente.⁶³³ Ciertamente esa información sirve para facilitar las tareas de liquidación realizadas por la Administración, pero además, puede constituir la prueba de la comisión de infracciones. Esa dualidad o ambivalencia es precisamente la razón de que esa información, necesariamente tenga que ser analizada desde ópticas diferentes.

Si bien en el ámbito de la gestión, como hemos repetido varias veces, no hay objeción para la existencia del deber de información, porque forma parte de la instrumentalización de un deber constitucional, desde el punto de vista del derecho sancionador es todo lo contrario, porque aplican los principios inspiradores del orden penal. Y si el fundamento del derecho a no autoincriminarse es el respeto a la libre voluntad, dignidad e integridad de las personas, entonces se desprende con meridiana claridad, que allí donde la voluntad del contribuyente haya sido coaccionada para la entrega de información que sirve de prueba para sancionarlo, se habrá violado el derecho a no autoincriminarse. En este sentido suscribimos en su totalidad las palabras de **FALCÓN Y TELLA** al decir:

«Evidentemente, si se veda el uso de la información tributaria —o más precisamente de una parte de ella (la proporcionada por el propio sujeto pasivo)— a efectos sancionadores, es posible que existan resoluciones contradictorias en el procedimiento de liquidación, en el que puede utilizarse toda la información obtenida, y en el procedimiento sancionador, penal o administrativo. Pero como afirma una reiterada jurisprudencia constitucional (SSTC 158/1985, 70/1989, 116/1989, 30/1996, 59/1996 y 5 mayo 1997), ello resulta perfectamente lógico y carece de relevancia constitucional «cuando esta contradicción tiene como soporte el haber abordado bajo ópticas distintas unos mismos hechos». Y **los principios penales imponen necesariamente una óptica distinta a la puramente tributaria, con todas sus consecuencias, entre ellas la necesidad de subordinar en todo momento el interés público en perseguir la infracción al derecho a no declarar; y por tanto, la imposibilidad de utilizar los datos declarados en virtud de una obligación legal o reglamentaria a efectos sancionadores**»⁶³⁴

Como es lógico, la diferencia de finalidades en los procedimientos mencionados, acarrea concomitantemente la diferencia de los principios que deben regir su desarrollo. Aunque en todos ellos la búsqueda de la eficacia administrativa es denominador común, es claro que los principios inspiradores del orden penal son de aplicación sólo en el ordenamiento sancionador, aunque al decir del Tribunal Constitucional, con *matices*.

⁶³³ **SOLER ROCH** (1995), p. 114

⁶³⁴ **FALCÓN Y TELLA** (1997-junio), p. 8

Pero estos *matices*, es decir, la aplicación de unos principios de acuerdo con las particularidades del procedimiento en que se hacen valer, no pueden de ninguna forma significar su anulación, esto es, vaciar de contenido un derecho fundamental. Y esto sería lo que sucedería de permitir la comunicabilidad de la información, porque aunque en el procedimiento sancionador tributario no será exigible la colaboración del sujeto pasivo, tampoco parece que fuera necesaria, si consideramos que el sujeto ya entregó en contra de su voluntad, toda la información de trascendencia tributaria en el procedimiento de inspección, inclusive aquella que lo pueda incriminar en la comisión de infracciones.

Y debemos presumir que ha sido en contra de su voluntad, desde el momento en que existen normas dirigidas a sancionar fuertemente cualquier atisbo de falta de colaboración de los sujetos pasivos y demás obligados tributarios, y porque no resulta creíble una conducta dirigida a perjudicarse voluntariamente en un procedimiento sancionador. Por otro lado, incluso en la difícil hipótesis de un contribuyente que se arrepienta y quiera colaborar a su propio perjuicio, resulta que el sistema tributario ni siquiera ofrece un cauce procedimental en tal sentido, excepto cuando esto favorece los intereses de la Administración, por ejemplo en la conformidad a las actas de la Inspección tributaria. Incluso en este caso resulta muy dudoso que la conformidad se otorgue por un verdadero arrepentimiento, en vez de por una previsión de evitar ulteriores consecuencias más gravosas.

Esto significa que toda información aportada coactivamente por el contribuyente con una finalidad de verificación de las obligaciones tributarias, no puede ser utilizada en otro procedimiento de distinta finalidad, como lo es, el procedimiento sancionador tributario. Es decir, en nuestra opinión, lo que ocurre en la actual configuración del ordenamiento tributario español, es que la información aportada coactivamente por el contribuyente es *licitamente obtenida por la Administración, pero ilícitamente trasladada o comunicada al procedimiento sancionador tributario*.⁶³⁵

Esta idea es precisamente la que se desprende de la Sentencia del TEDH en el caso *SAUNDERS CONTRA EL REINO UNIDO*, al decir:

«Es necesario advertir que de acuerdo con la legislación aplicable, la declaración obtenida bajo medios coactivos por la *Serious Fraud Office* no puede, como regla general, ser alegada como prueba en el posterior juicio de la persona interesada. Además, el hecho de que las declaraciones

⁶³⁵ Basado en la doctrina anglosajona de “los frutos del árbol envenenado”, **FALCÓN Y TELLA** incluso va más lejos, y concluye que «el deber de colaborar con la inspección contamina prácticamente la totalidad de las actuaciones inspectoras en orden a su utilización directa o indirecta a efectos penales, dada la dificultad de separar en el expediente lo que proviene de la colaboración del interesado o de un modo u otro trae causa de dicha colaboración, de lo que en todo caso hubiera obtenido la inspección si hubiera advertido del derecho a no declarar; por lo que, aunque en el expediente de la inspección pudieran existir “pruebas diferentes” a las obtenidas en virtud del deber de colaboración del contribuyente, difícilmente se trataría de pruebas independientes”». **FALCÓN Y TELLA** (1998), p. 491. En apoyo de esta tesis se basa en el mandato del artículo 11.1 LOPJ que señala: «En todo tipo de procedimiento se respetarán las reglas de la buena fe. No surtirán efecto las pruebas obtenidas, directa o indirectamente, violentando los derechos o libertades fundamentales», así como jurisprudencia en tal sentido. La sentencia del Tribunal Supremo de 4 de marzo de 1997 (RJ 2215) señala: «[...] la prohibición alcanza tanto a la prueba en cuya obtención se haya vulnerado un derecho fundamental como a aquellas otras que, habiéndose obtenido lícitamente, se basan, apoyan o derivan de la anterior (directa o indirectamente), pues sólo de este modo se asegura que la prueba ilícita inicial no surta efecto alguno en el proceso [...] El efecto expansivo prevenido en el art. 11.1 de la LOPJ únicamente faculta para valorar pruebas independientes, es decir, que no tengan conexión causal con la ilícitamente practicada, debiéndose poner especial atención en no confundir “prueba diferente” (pero derivada) con “prueba independiente” (sin conexión causal)». En este sentido, también las SSTs 201/1992, de 7 de febrero; 2783/1993, de 13 de diciembre; 311/1994, de 19 de febrero; 2054/1994, de 26 de diciembre; 725/1995, de 5 de junio; entre otras

fuesen realizadas por el solicitante antes de ser acusado no impide que su uso en las actuaciones penales constituya una violación del derecho».⁶³⁶

Como puede verse, aquí el TEDH no discute la procedencia de una colaboración activa por parte del sujeto investigado en un procedimiento de inspección, sino la utilización de esa misma información como prueba, en contra del mismo sujeto colaborador. En este caso en particular, la utilización de las declaraciones del señor Saunders realizadas a los inspectores del D.T.I. en un posterior proceso penal. También se aleja del formalismo imperante en España, en el sentido de que la colaboración realizada por el sujeto antes de entrar en un procedimiento sancionador, a pesar de ser lícitamente exigida, no puede utilizarse con una finalidad distinta a aquella que generó su exigibilidad, y por tanto su uso en un procedimiento sancionador, constituye un abuso procedimental que viola el derecho a no autoincriminarse.⁶³⁷

El fundamento de tal doctrina es evidente. Si lo que el derecho a no autoincriminarse protege en última instancia es la libre voluntad del individuo así como su intimidad e integridad física y psíquica, es claro que estos valores estarían siendo violados si se utiliza información aportada por el sujeto pasivo, que de no ser por la coacción ejercida a través de las sanciones por falta de colaboración, no habría aportado. Es decir, ya que no se puede ni debe evitar que el sujeto colabore en la etapa de gestión, lo único que puede prevenir una eventual violación del derecho a no autoincriminarse, es no utilizar esa misma información en un ulterior procedimiento sancionador.⁶³⁸

⁶³⁶ Párrafo 74 de la Sentencia del TEDH, *SAUNDERS CONTRA EL REINO UNIDO*, de 17 de diciembre de 1996.. Traducción realizada por **FERNANDO SERRANO ANTÓN**, incluida en **HERRERA MOLINA** (1997), p. 166. La cursiva es nuestra. El original dice: «Nor does the Court find it necessary, having regard to the above assessment as to the use of the interviews during the trial, to decide whether the right not to incriminate oneself is absolute or whether infringements of it may be justified in particular circumstances. It does not accept the Government's argument that the complexity of corporate fraud and the vital public interest in the investigation of such fraud and the punishment of those responsible could justify such a marked departure as that which occurred in the present case from one of the basic principles of a fair procedure. Like the Commission, it considers that the general requirements of fairness contained in Article 6 (art. 6), including the right not to incriminate oneself, apply to criminal proceedings in respect of all types of criminal offences without distinction from the most simple to the most complex. The public interest cannot be invoked to justify the use of answers compulsorily obtained in a non-judicial investigation to incriminate the accused during the trial proceedings. It is noteworthy in this respect that under the relevant legislation statements obtained under compulsory powers by the Serious Fraud Office cannot, as a general rule, be adduced in evidence at the subsequent trial of the person concerned. Moreover the fact that statements were made by the applicant prior to his being charged does not prevent their later use in criminal proceedings from constituting an infringement of the right.»

⁶³⁷ En este sentido **FALCÓN Y TELLA** ha dicho: «Se trata, en definitiva, de transformar radicalmente el principio que viene imperando hasta ahora, según el cual la información tributaria puede utilizarse sin restricción alguna para la investigación de delitos perseguibles de oficio; pues de la sentencia Saunders resulta que es precisamente la utilización a efectos sancionadores de la información tributaria aportada por el propio interesado, y no la colaboración en procesos civiles, la que vulnera los derechos fundamentales, y en particular el derecho a no declarar y la presunción de inocencia. Podrá mantenerse el carácter reservado de la información tributaria también a otros efectos, por razones de conveniencia o para preservar la intimidad; pero, en todo caso, ha de mantenerse la reserva de la información tributaria obtenida del propio sujeto a efectos sancionadores, pues en este supuesto la reserva entronca de manera clara y directa con los derechos fundamentales» **FALCÓN Y TELLA** (1997-junio), p. 8

⁶³⁸ En esta dirección se han manifestado **AGUALLO AVILÉS** y **GARCÍA BERRO** al decir: «Una vez sentado que el derecho a no autoincriminarse jamás implica en los procedimientos de gestión tributaria un derecho a no aportar información, la conclusión que debemos alcanzar parece clara: frente a lo que ha sostenido la práctica totalidad de la doctrina, cuando la Administración reclama del obligado tributario información con trascendencia tributaria y punitiva, no es preciso hacer ponderación alguna de bienes constitucionales, dado que el derecho a no autoincriminarse reconocido por el art. 24.2 C.E. y el deber de contribuir establecido en el art. 31.1 C.E. confluyen, pero no colisionan. *Basta en efecto en estos casos para*

5.4. CONSECUENCIAS QUE SE DERIVAN DE LA TESIS PROPUESTA

Partiendo de la base que el deber de información tributaria debe entenderse referido exclusivamente a procedimientos de gestión tributaria, y que el derecho a no autoincriminarse se circunscribe a la órbita del derecho sancionador —en el cual son de aplicación los derechos tutelados por el artículo 24.2 C.E.—, llegamos a la conclusión de que el deber de contribuir —del cual el deber de información trae causa— no colisiona con el derecho a no autoincriminarse, por desplegar su eficacia en sectores diferentes del ordenamiento.

Aceptado lo anterior, también cabe concluir que no debe anticiparse la garantía contra la autoincriminación, a un procedimiento cuya finalidad no es la imposición de sanciones, sino la verificación del correcto cumplimiento de las obligaciones tributarias de los administrados. En sentido inverso, no resulta lícito extrapolar la información coactivamente aportada por un contribuyente, a efectos de incriminarlo en la comisión de ilícitos, en un procedimiento sancionador donde sin lugar a dudas, el derecho a no autoincriminarse es de aplicación.

Así las cosas, el régimen de infracciones que sancionan las distintas formas de incumplimiento del deber de colaboración —y entre ellas el deber de información tributaria—, no tendría que verse modificado en virtud del derecho a no autoincriminarse. Esto no significa de ninguna manera, que el régimen de infracciones no requiera una profunda revisión. Es decir, muchas de las críticas puestas de relieve por la doctrina con respecto al régimen sancionador tributario, demuestran la necesidad de introducir reformas y modificaciones, pero esta circunstancia no se deriva de la necesidad de anticipar el derecho a no autoincriminarse al procedimiento de gestión, sino por otras razones que no corresponde analizar en el presente estudio.

No obstante, dado que no resulta lícito extrapolar la información coactivamente aportada por un contribuyente con una finalidad liquidatoria, a un posterior procedimiento sancionador donde el derecho a no autoincriminarse tiene plena eficacia, y precisamente con el propósito de probar la comisión de infracciones, resulta necesario modificar cualquier norma que directa o indirectamente autorice dicha comunicabilidad de ese tipo de información.

Al respecto, cabe destacar la necesidad de reforma del artículo 34 de la Ley de Derechos y Garantías del Contribuyente, que además de la ambigüedad que resulta de la deficiente técnica legislativa con que fue redactado, acepta expresamente esta comunicabilidad de la información, violando un derecho reconocido constitucionalmente y en franca contradicción con la jurisprudencia emanada del TEDH, contraviniendo de esta forma, precisamente los principios que inspiraron su promulgación. Por la misma razón, tendría que modificarse el resto de la normativa que desarrolla ese artículo, y que expresa o tácitamente permitan la posibilidad de la citada comunicabilidad de la información.

respetar en su integridad los bienes jurídicos concurrentes, obligar a la aportación de información a efectos tributarios y no utilizarlos en un proceso penal o procedimiento administrativo sancionador contra el sujeto obligado a colaborar.» AGUALLO AVILÉS y GARCÍA BERRO (2000), p. 113. La cursiva es nuestra.

En otras palabras, la necesidad de modificar el artículo 34 LDGC, así como las normas dictadas en su desarrollo, surge de que no sólo no logran la tan reclamada separación de procedimientos, sino que por el contrario, expresamente conectan los efectos de dos procedimientos con finalidades y principios incompatibles, dándole un soporte legal a lo que anteriormente era una práctica abusiva —en ausencia de norma legal expresa que lo permitiera—, que viola flagrantemente el derecho constitucional a no autoincriminarse. Basados en la misma lógica, y en atención al fundamento de la doctrina de *los frutos del árbol prohibido*, la información aportada coactivamente por el contribuyente, tampoco puede fungir como *notitia criminis* o la prueba de delitos de un proceso penal.⁶³⁹

A la postre, se podría criticar que prohibir la comunicabilidad de la información al procedimiento sancionador, podría llevarnos a la consecuencia de un aumento en la evasión fiscal, dado que resultaría más difícil probar los ilícitos tributarios. Sin embargo, habría que distinguir nuevamente los efectos de la tesis que planteamos. La evasión fiscal, en principio, no aumentaría por esta medida, dado que la Administración seguiría conservando las facultades que hasta ahora ha tenido, y lo único que podría provocar es un número inferior de sujetos sancionados, cuestión ésta que no entra en el terreno de la evasión fiscal ni en el del ordenamiento tributario, sino en el estrictamente punitivo, ya sea administrativa o judicialmente. Y aunque así fuera, no existe ningún tipo de proporcionalidad entre el problema, y la pretendida solución adoptada en el actual ordenamiento, es decir, eliminar la eficacia de un derecho constitucional.⁶⁴⁰

Por otra parte, aunque esta hipotética consecuencia es posible, debe admitirse que el problema de la carga de la prueba no es, ni mucho menos, un aspecto particular del derecho sancionador tributario, sino que es común a todo el derecho sancionador, penal o administrativo, tributario o no tributario. Y no habiendo ninguna especialidad que lo justifique, no vemos porque un principio procesal —que en este caso se traduce en una garantía— pueda eliminarse de facto en el concreto campo de los ilícitos tributarios. La citada consecuencia negativa es predicable de cualquier otro delito, como por ejemplo el

⁶³⁹ Así, vale la pena recordar a la conclusión llegada por el TEDH en la Sentencia SAUNDERS: «Al igual que la Comisión, el Tribunal considera que las exigencias generales de justicia contenidas en el artículo 6, incluyendo el derecho a no autoincriminarse se aplican en todos los procesos penales en relación con todos los delitos sin distinción, desde el más simple al más complejo. No cabe invocar el interés público para justificar el uso de declaraciones obtenidas coactivamente en una investigación no judicial para incriminar al acusado durante el proceso penal. Es necesario advertir que de acuerdo con la legislación aplicable, la declaración obtenida bajo medios coactivos por la *Serious Fraud Office* no puede, como regla general, ser alegada como prueba en el posterior juicio de la persona interesada. Además, el hecho de que las declaraciones fuesen realizadas por el solicitante antes de ser acusado no impide que su uso en las actuaciones penales constituya una violación del derecho». Párrafo 74 de la Sentencia del TEDH, *SAUNDERS CONTRA EL REINO UNIDO*, de 17 de diciembre de 1996.. Traducción realizada por FERNANDO SERRANO ANTÓN, incluida en HERRERA MOLINA (1997), p. 166. En este sentido, FALCÓN Y TELLA ha mencionado «Conviene precisar que la prohibición de utilizar datos obtenidos en la inspección *afecta tanto a la eventual investigación o persecución ulterior de un delito fiscal como de cualquier otro delito*, pues es indudable que el derecho a no declarar rige con respecto a todos; e incluso la misma prohibición se proyecta sobre los procedimientos sancionadores administrativos [...]» FALCÓN Y TELLA (1998), p.488. También AGUALLO AVILÉS y GARCÍA BERRO ha dicho: «Basta en efecto en estos casos para respetar en su integridad los bienes jurídicos concurrentes, obligar a la aportación de la información a efectos tributarios y *no utilizarlos en un proceso penal* o procedimiento administrativo sancionador contra el sujeto obligado a colaborar» AGUALLO AVILÉS y GARCÍA BERRO (2000), p. 113.

⁶⁴⁰ En su fuerte crítica a la STC 76/1990, SÁNCHEZ SERRANO argumentaba: «Supongamos que se tratara de delitos contra las personas, la propiedad o la salud. ¿Podrían los preceptos constitucionales por los que se reconocen y proclaman los derechos a la vida o a la propiedad privada o se establece la protección de la salud servir el fundamento para la imposición de «limitaciones legales» al ejercicio de cualquier ciudadano —al que en principio y por definición es obligatorio presumir inocente— de los derechos y garantías que la Constitución le reconoce frente a la Administración policial y los Tribunales de lo penal? ¿Sería lícito «limitar» con carácter general, los «derechos individuales» de cualesquiera ciudadanos, y al margen de los estados de alarma o excepción constitucionalmente previstos, sólo porque proliferasen, en mayor medida que la esperada, los delitos contra las personas, la propiedad o la salud?» SÁNCHEZ SERRANO (1992), p. 239

robo. Pero no se observa ni en la jurisprudencia, ni en la legislación, ni en la doctrina, ni tampoco en la sociedad en general, un clamor porque se elimine el derecho a no autoincriminarse en los casos de robo. ¿Porqué habríamos de hacerlo en los ilícitos tributarios?

Asimismo, la hipotética disminución de los infractores sancionados, parte de la premisa de que la Administración, al no contar con la información aportada coactivamente por el contribuyente, no tendría los medios de prueba necesarios para sancionar las infracciones que pudiera haber cometido. No obstante, cabe preguntarse si la Administración tendría menos pruebas para sancionar ¿por no obtenerlas del contribuyente, o porque no ha realizado un verdadero esfuerzo de obtenerlas por otros medios?.

En nuestra opinión, la actual dinámica de la Administración tributaria viene como consecuencia de un consistente ensanchamiento de las potestades que le han sido conferidas, así como del también progresivo aumento de los deberes exigidos a los contribuyentes, no tanto por motivo de una verdadera necesidad, sino por una cuestión meramente de comodidad y eficacia administrativa. Y en los tiempos que corren, con los medios técnicos y humanos con que cuenta la Administración, pensamos que es perfectamente posible que logre los objetivos que tiene trazados, al menos en la misma medida que la actualidad, si a pesar de eliminar la comunicabilidad de la información, adoptaran un rol más activo en la instrucción de los procedimientos sancionadores.⁶⁴¹

Por último, no quisiéramos terminar la presente investigación sin recordar las palabras de **WIGMORE** al decir: «[...] cualquier sistema jurídico que permite el procesamiento confiando de forma habitual en la declaración obligatoria como fuente de prueba, sufrirá por esta razón. La desviación que desarrolla ese sistema es la de basarse, principalmente, sobre tal prueba y darse por satisfecho con una investigación incompleta de otras fuentes. El empleo de un poder para obtener respuestas engendra el olvido de los justos límites a ese poder... Si existe un derecho a obtener una respuesta, pronto parece ser un derecho a la respuesta esperada».⁶⁴²

6. CONCLUSIONES DEL TÍTULO TERCERO

El fundamento jurídico-filosófico del derecho a no autoincriminarse, se encuentra en un tríptico axiológico compuesto por el respeto de la libertad, dignidad e integridad —que incluye la integridad física y psíquica— de la persona, que debe tener la posibilidad en caso de encontrarse como sospechosa o acusada de un ilícito, de adoptar la posición que considere más conveniente a sus intereses, no pudiendo ser obligada o coaccionada a contribuir con su propia condena. El logro de este objetivo está, además, directamente

⁶⁴¹ Coincidimos con **AGUALLO AVILÉS** cuando manifiesta: «De conformidad con el RGIT, la Inspección de los Tributos, efectivamente, comprueba e investiga a quien quiere, con o sin previo aviso, con el alcance que le viene en gana, con la intensidad que le parece, durante el tiempo que le conviene, adoptando las medidas cautelares que desea, utilizando los medios que se le antoje, en el lugar que le place, durante el horario que le complace y hasta cuando está satisfecha. Esto que acabo de decir no es ningún trabalenguas; no es más que la traducción en lenguaje paladino de las incontables expresiones del siguiente tenor «a juicio de los actuarios», cuando la Inspección lo «estime» o «juzgue conveniente», «cuando lo considere justificado», etc.» **AGUALLO AVILÉS** (1993), p. 590

⁶⁴² **WIGMORE**. A Treatise on Evidence, Boston, Little Brown, 3ª edición, 1940, § 2251. Citado por **FROMMEL** (1995), p. 453

relacionado con la construcción de un Estado Social y de Derecho, alejado de planteamientos inquisitivos o policiales, que fueren a los sujetos a que se conviertan en la fuente de las evidencias que se utilicen en su contra.

El concepto del derecho a no autoincriminarse se refiere a un derecho fundamental, contraparte del principio de presunción de inocencia —que exige que sea la Acusación la que pruebe la culpabilidad del sospechoso o acusado—, que abarca los derechos a guardar silencio, a no declarar contra sí mismo y a no confesarse culpable, y que tiene un carácter instrumental del más genérico derecho de defensa, el cual remite a las exigencias propias del debido proceso, en la modalidad específica de la autodefensa, por parte de quienes tengan la condición de sospechosos o acusados en un procedimiento tendiente a la sanción por comisión de un ilícito jurídico, y que implica la imposibilidad de coaccionar la libertad de una persona, para que realice una actividad que actual o potencialmente pueda incriminarle, resultando inválida como prueba en su contra, las evidencias que se hayan obtenido violando dicha libertad.

Ciertamente el derecho a no autoincriminarse no ha sido constitucionalizado bajo esa nomenclatura en la Constitución, sino que sus artículos 17.3 y 24.2 se refieren al derecho de defensa, el principio de presunción de inocencia, y los derechos no declarar contra sí mismo y a no confesarse culpable. No obstante, una lectura interrelacionada de estos principios y derechos ha llevado al Tribunal Constitucional a hablar en su conjunto de “garantías frente a la autoincriminación”.

Estos principios, aplicables en principio al ámbito penal, resultan asimismo de aplicación en los procedimientos sancionadores administrativos, entre ellos, el tributario, en tanto representan manifestaciones del *ius puniendi* del Estado. Esta interpretación se haya avalada por la sentencia del TEDH en el caso *BENDENOUN CONTRA FRANCIA*, en tanto se estableció que las sanciones tributarias, por su entidad y finalidad —represiva y punitiva— debían ser consideradas, a efectos del Convenio, como *materia penal*, y aquél que sea potencialmente acreedor de las sanciones, como *acusado*, según el sentido propio de esos términos atribuido por dicho Tribunal.

Además, el derecho a no autoincriminarse, como cualquier otro derecho, se encuentra en permanente evolución, y no puede circunscribirse a las interpretaciones históricamente restrictivas que lo limitaban a declaraciones o testimonios escritos u orales, sino que aplica igualmente a papeles, informes, documentos, facturas, registros contables, y medios similares, tales como los exigidos por las autoridades tributarias. Esto deriva del carácter potencialmente incriminante de dichos sustratos físicos, así como por la necesidad admitida por el Tribunal Constitucional, en el sentido de que «las normas deben interpretarse de acuerdo con la Constitución y siempre en el sentido más favorable a la efectividad de los derechos fundamentales». Por lo demás, esta amplitud del concepto encuentra sólido respaldo no sólo en la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, sino también en la del TEDH.

Con respecto a la posición del Tribunal Constitucional sobre la aplicación del derecho a no autoincriminarse en los procedimientos tributarios, diremos que es ambigua e incluso contradictoria. Es ambigua, puesto que se limita a señalar que este derecho no resulta aplicable en el procedimiento de gestión tributaria por no ser una manifestación de *ius puniendi* del Estado —lo que implica que no se presenta una colisión de bienes constitucionalmente protegidos—, pero nunca dice expresamente que sea lícito trasladar las evidencias obtenidas coactivamente del contribuyente al procedimiento sancionador.

Más bien, constata el hecho de que la actividad investigadora de la Administración «puede conducir, en efecto, a la obtención de elementos probatorios de que el contribuyente ha defraudado al Fisco». Es contradictoria, puesto que para fundamentar dicha opinión, utiliza argumentos referidos a la necesidad de buscar una eficacia administrativa en la tutela del deber de contribuir y la lucha contra el fraude fiscal, así como ejemplos donde existe una evidente confrontación de bienes constitucionalmente protegidos, que obliga a hacer una ponderación de bienes, que realmente sería innecesaria en el caso del derecho a no autoincriminarse.

No obstante, coincidimos en el hecho de que no existe —o al menos no debería existir— una colisión entre el deber de contribuir y en derecho a no autoincriminarse en los procedimientos tributarios. El procedimiento de gestión es reflejo del deber de contribuir, y en él no cabe aplicar un derecho que entra en juego en la esfera estrictamente punitiva, en la cual no existe un objetivo recaudatorio, sino represivo y punitivo, guiado por principios no sólo diferentes, sino incluso contradictorios a los aplicables en procedimientos de gestión. Por tanto, si el deber de información tributaria —especie del género deber de colaboración— se deriva del deber de contribuir, no existe obstáculo constitucional para seguir exigiéndose, y sancionándose su incumplimiento. Es decir, no cabe oponer a un deber cuya finalidad es coadyuvar con la Administración en sus tareas dirigidas a gestionar la recaudación de tributos, un derecho aplicable a la esfera punitiva.

Sin embargo, esta afirmación choca con una realidad en la cual, esa separación teórica de procedimientos y de sus respectivas finalidades no existe. En efecto, la confusión o solapación entre ambos no sólo es posible, sino obligada, al tenor de lo dispuesto por el artículo 34 LDGC y la normativa dictada en su desarrollo. Así, una información que originalmente fue coactivamente exigida con una finalidad recaudatoria, es utilizada posteriormente en un procedimiento teóricamente distinto y con una finalidad estrictamente punitiva, violándose de esta forma, el derecho a no autoincriminarse. Si hemos dicho que el deber de información tributaria, es una especie del deber de colaboración, y éste último es una consecuencia práctica del deber de contribuir, *se deduce necesariamente que el deber de información tributaria es una forma de colaboración con la Administración tributaria en su función de gestión y recaudación, pero no una colaboración con la Administración en su función punitiva.*

De lo dicho, concluimos que toda normativa que posibilite esa comunicabilidad de información entre procedimientos ontológicamente distintos, en nuestra opinión, resulta inconstitucional por violación del derecho a no autoincriminarse. Así, la solución que proponemos es prohibir dicha comunicabilidad, a través de una verdadera separación e independencia del procedimiento sancionador tributario del de gestión.

Por lo demás, consideramos que existen suficientes argumentos en la jurisprudencia internacional para mantener esta tesis. En este sentido, en Estados Unidos, a raíz de la sentencia de la Corte de Apelaciones de California *ESTADOS UNIDOS CONTRA TROESCHER* de 7 de noviembre de 1996 y de las demás sentencias citadas, se ha empezado a cambiar el criterio jurisprudencial de la "*required records doctrine*" o "*Shapiro doctrine*", en el sentido de eliminar la llamada "*Tax-Crime Exception*", aceptando el derecho a no autoincriminarse en los procedimientos tributarios.

Hemos visto que también en Sudáfrica, como consecuencia de la Sentencia del Tribunal Constitucional de 6 de diciembre de 1995, caso *FERREIRA*, se llegó a la conclusión de que el uso de la información autoincriminatoria aportada coactivamente —y que la norma impugnada expresamente admitía—, choca frontalmente con la dignidad de la persona humana, que es consecuencia necesaria del valor libertad, el cual es precisamente el

fundamento que dicho Tribunal atribuye al derecho a no autoincriminarse. También se admitió en esa ocasión, que una vez que la persona figure formalmente acusada en un proceso penal, el derecho a no autoincriminarse tendrá un efecto "retroactivo", invalidando las evidencias autoincriminatorias aportadas por el sujeto de manera coactiva en un procedimiento administrativo.

En el caso de Alemania, la Ordenanza Tributaria alemana señala que en el procedimiento de inspección tributaria, no serán admisibles medidas coactivas tales como multas coercitivas, ejecución subsidiaria y coacción directa (§ 328 AO), contra el obligado tributario «cuando éstas tiendan a constreñirle a acusarse a sí mismo de un delito tributario o de una infracción administrativa tributaria por él cometidos». Para nosotros esto significa que, aún existiendo comunicabilidad entre procedimientos y pudiendo utilizarse la información aportada por el sospechoso, esa información tendría que ser voluntaria, lo que implica un reconocimiento de facto del derecho a no autoincriminarse.

En el caso de la sentencia la Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 18 de octubre de 1989, conocida como el caso *ORKEM CONTRA LA COMISIÓN DE LAS COMUNIDADES EUROPEAS*, se llegó a la conclusión de que no se «puede imponer a la empresa la obligación de dar respuestas que impliquen admitir la existencia de una infracción cuya prueba incumbe a la CCE», cosa que ciertamente no ocurriría, de existir incomunicabilidad entre la información aportada por los sospechosos recabada durante la investigación, y un posterior procedimiento sancionatorio.

En la Sentencia del TEDH de 25 de febrero de 1993, caso *FUNKE CONTRA FRANCIA*, se determinó «que las autoridades aduaneras provocaron la condena del Sr. Funke con el fin de obtener ciertos documentos cuya existencia creían cierta, aunque no tenían la certeza de ello». La violación al artículo 6.1 del Convenio se debe precisamente a que existía plena comunicabilidad entre la información que hubiera aportado el sospechoso, y la que se hubiera utilizado para sustentar una sanción por infracción a las leyes aduaneras francesas. Siendo esto así, no se puede obligar a la entrega de información, en tanto sea autoincriminatoria y sirva de base para la imposición de sanciones.

Es decir, en la sentencia del caso *FUNKE*, ciertamente se admitió la posibilidad de no aportar información, pero bajo el supuesto de una perfecta permeabilidad de la información entre procedimientos indistinguibles, y claro está que el TEDH puede determinar una violación del contenido del Convenio, pero no obligar a un país a que siga determinadas formas procedimentales, como lo sería la incomunicabilidad de la información y la separación de procedimientos. En tanto las circunstancias fueran similares a las analizadas en el caso citado, pensamos que aplicando la misma lógica del TEDH, se podría concluir que tal y como están estructurados en España los procedimientos tributarios, también se viola el contenido del artículo 6 del Convenio.

En la Sentencia del TEDH, *SAUNDERS CONTRA EL REINO UNIDO*, de 17 de diciembre de 1996, la idea que defendemos es meridianamente clara. La violación del artículo 6, y por ende del derecho a no autoincriminarse, se debió a la utilización de pruebas coactivamente recabadas en un procedimiento de investigación, en el posterior proceso penal. No se discutió la procedencia de ese deber coactivo, pero se sentó el precedente de que habiéndose obtenido lícitamente pruebas por un mandato legal que así lo permitía, éstas no eran susceptibles de servir como pruebas en contra de quien las aportó en un procedimiento penal.

Queremos terminar el presente trabajo haciendo dos puntualizaciones sobre las consecuencias que se pudieran derivar de la adopción de las tesis planteada. La primera se refiere a que la incomunicabilidad de la información aportada coactivamente por el contribuyente durante el procedimiento de gestión al procedimiento sancionador tributario, no redundaría en una afectación del interés fiscal, puesto que al mantenerse el deber de información tributaria, así como las sanciones por su incumplimiento, la Administración tributaria seguiría disfrutando de las ya de por sí amplias potestades de investigación y comprobación.

La segunda, que aunque este planteamiento pudiera derivar en la práctica en algún resultado contradictorio, —ej. la regularización de la situación tributaria de un sujeto, pero no su sanción— esto sería consecuencia de abordar unos mismos hechos desde una óptica distinta, tal y como resulta necesario cuando nos encontramos en el terreno sancionador, no sólo en el ámbito de las infracciones o delitos tributarios, sino en cualquier otro tipo de ilícitos. La impunidad de un porcentaje de infractores tributarios por la aplicación de este derecho, no justifica su eliminación para la totalidad de los contribuyentes, de la misma manera que no se justifica su eliminación por la impunidad que pudiera generar en cualquier otra categoría de ilícitos.

CONCLUSIONES GENERALES

Del deber de contribuir se ha extraído como consecuencia directa para los administrados, el llamado deber de colaboración. Esta colaboración puede observarse en un amplio y heterogéneo espectro de actividades, por ejemplo, en la declaración, liquidación y pago realizadas por el sujeto pasivo. Asimismo, la colaboración tributaria implica el cumplimiento de deberes formales, en especial contables y de registro, como también el deber, a requerimiento de la Administración Tributaria, de proporcionar todos aquellos datos e información que se supongan de "trascendencia tributaria".

En este sentido, el deber de información representa una especie dentro de la categoría genérica del deber de colaboración, que constituye una prestación personal de carácter público que encuentra su fundamento último en el deber de contribuir, y resulta en una conducta de marcada obligatoriedad, poco o nada participativa, cuya justificación se impone por una necesidad práctica y no teórica, con una vocación eminentemente recaudatoria.

Todo lo anterior, basado en el objetivo de brindar garantía a un interés complementario al deber de contribuir, que es el de que esa contribución se realice de manera justa y equitativa. Por tanto, los incumplimientos al deber de información generan una reacción no de carácter indemnizatorio (propia del incumplimiento de obligaciones pecuniarias), sino sancionatoria, por el simple quebranto del ordenamiento jurídico.

Con referencia al régimen legal del deber de información del sujeto pasivo, se presentan una serie de deficiencias y ambigüedades en su regulación, que hace que los cauces a través de los cuales dicho deber se desarrolla, tenga unos contornos poco definidos y que en última instancia exista un clima de marcada inseguridad jurídica.

En primer lugar nos topamos con el concepto de "trascendencia tributaria" de la información, que como dijimos es un concepto jurídico indeterminado, cuya heterogeneidad y hasta contradictoria casuística, impide un análisis sistemático de la jurisprudencia, que permita extraer criterios suficientemente claros para saber *a priori*, que datos o informaciones ostentan la citada cualidad.

En segundo lugar encontramos el artículo 35 LGT que con expresiones como «obligado a formular cuantas declaraciones y comunicaciones se exijan para cada tributo» y «proporcionar a la Administración los datos, informes, antecedentes y justificantes que tengan relación con el hecho imponible», en vez de cerrar puertas y concretar qué y cómo se exige, las abre de par en par, con la consecuencia de violentar el principio de reserva de ley aplicable a las prestaciones personales de carácter público, permitiendo el ejercicio de potestades a la Administración de marcada discrecionalidad.

En tercer lugar, la ambigua y tautológica definición de la infracción tributaria simple, que se aúna a la fórmula del artículo 78.1 LGT «... incumplimiento de obligaciones o deberes tributarios exigidos a cualquier persona...», que brinda una discrecionalidad a la Administración no autorizada por el principio de legalidad tributaria y las exigencias propias de los principios tipicidad y seguridad jurídica.

En cuarto lugar, la ausencia de criterios claros y precisos del artículo 83 LGT para la graduación de sanciones, así como la amplitud de los márgenes que establece, lo que provoca que el uso de la discrecionalidad de facto requerida para la aplicación de las mismas, no case con los requerimientos que deben guiar la actividad sancionadora (cualquier actividad sancionadora) del Estado, y se discorra en un terreno poco garantista para el administrado.

Por último, la jurisprudencia vertida principalmente por el Tribunal Constitucional, que en esta materia se ha decantado por brindar una atención mucho más acentuada, sobre cómo el deber de contribuir justifica las limitaciones de derechos (incluso los fundamentales), en vez de señalar cómo los derechos fundamentales limitan al deber de contribuir, pudiendo hacer pensar que se trata de un auténtico sesgo en favor de la protección del interés fiscal, antes que a la protección de los derechos fundamentales.

Si bien cada uno de los problemas apuntados presenta suficiente entidad para generar preocupación y ser merecedores de un tratamiento mucho más riguroso, el efecto cumulativo de un factor sobre otro, hace que irremediablemente lleguemos a la conclusión de que el deber de información del sujeto pasivo, presenta una regulación que no se compadece de las exigencias mínimas de un adecuado régimen de infracciones y sanciones tributarias, ni de las prestaciones personales de carácter público. Y ello, sin siquiera haber arribado a la proyección que el derecho a la no autoincriminación presenta sobre este deber. En este sentido, opinamos que en la práctica, el deber de información del sujeto pasivo lamentablemente ostenta *carácter en principio ilimitado*.

En otro orden de ideas, el artículo 10.2 CE, representa un canon interpretativo que consideramos en la línea de una nueva tendencia *iusinternacionalista*, que vincula la interpretación de los derechos fundamentales, tanto por parte del Tribunal Constitucional como la de todos los poderes públicos, a un parámetro dinámico y a la vez evolutivo, es decir, de conformidad con la Declaración Humana de los Derechos humanos y los tratados internacionales ratificados por España en materia de Derechos humanos.

Este dinamismo evolutivo se presenta en la realidad, por medio de la conexión entre unos derechos fundamentales o humanos plasmados en instrumentos internacionales, y la jurisprudencia que desarrolla el contenido de esos derechos, de forma particularmente acentuada en el caso del Tribunal Europeo de Derechos Humanos. En este sentido, al ser el TEDH el órgano máximo de interpretación y aplicación de tales derechos en el marco del Convenio, su jurisprudencia tiene un impacto directo en el ordenamiento español, por mandato directo de la Constitución.

En lo referente al objeto propio de este estudio, el TEDH ha declarado con diáfana claridad, que el derecho a no autoincriminarse se haya contenido en la noción misma de un proceso equitativo, tal y como dispone el artículo 6 del CEDH. Por otro lado, a través de la elaboración de "naciones autónomas", el TEDH ha señalado qué debe entenderse por el concepto de "acusado en materia penal". Con respecto al término "acusado", se ha huido de formalismos, para entender que dicha condición se adquiere ya sea por una vía formal o material. Será formal cuando medie un acto de notificación en el cual se comunique el inicio de actos de investigación, y será material, cuando se realicen actos, aunque no exista tal notificación, que supongan efectivamente el inicio de una investigación dirigida contra una persona específica. Por tanto, a efectos del Convenio, la condición de un sujeto sometido a una inspección tributaria, puede ser reconducida a la de acusado.

En cuanto al concepto de “materia penal”, el TEDH tampoco utiliza ningún tipo de formalismo y expresamente señala que, con independencia de la calificación que reciba un determinado régimen dentro del Derecho interno de un país firmante, habrá que atenerse a la verdadera naturaleza de la infracción, para analizar su posible encuadramiento dentro de un régimen penal. Esta naturaleza se manifiesta a través de la gravedad de la sanción prevista, así como por el propósito de la misma. Por tanto, si éste propósito es disuasorio y punitivo, y/o la sanción asociada a la infracción reviste una entidad suficiente, la materia deberá ser considerada como “penal”. En este sentido, las sanciones que presenta el régimen de infracciones tributarias, hace que deba considerarse a efectos del Convenio como materia penal.

Según el TEDH, el contenido del derecho a no autoincriminarse es más amplio que el derecho a guardar silencio, y sobrepasa la consideración de oralidad de declaraciones o testimonios, abarcando además cualquier tipo de documentos, informes o registros, de los cuales puedan desprenderse pruebas incriminatorias. Esta amplitud del concepto también ha sido adoptado por el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas.

Además, el TEDH ha dejado claro la existencia de una conexión entre el derecho a no autoincriminarse y el principio de presunción de inocencia, el cual demanda que sea la parte acusadora la responsable de probar su causa, sin poder recurrir al sujeto objeto de la investigación para que colabore en este sentido.

Asimismo, en opinión del TEDH, la dificultad de las autoridades para proveerse con pruebas de una supuesta infracción (entre las que hay que incluir las tributarias), no es razón suficiente para justificar la violación de un derecho humano (entiéndase “fundamental” en nomenclatura de la Constitución española), y mucho menos si dichas pruebas, pueden ser obtenidas por medios alternativos a la coactiva colaboración del sospechoso o acusado.

También, dicho Tribunal ha señalado que la complejidad de los delitos, ya sea en términos de su descubrimiento o prueba, no puede aducirse como razón para obligar al sospechoso, a declarar y brindar material e información en una fase de investigación, que sea posteriormente utilizada en un procedimiento sancionatorio, ya que las exigencias de un juicio justo y del derecho a no autoincriminarse «aplican en todos los procesos penales en relación con todos los delitos sin distinción, desde el más simple al más complejo».

Y lo más importante en nuestra opinión, es que el TEDH haya declarado que no cabe invocar el interés público para justificar el uso de declaraciones obtenidas coactivamente en una investigación no judicial, para incriminar y sancionar al sospechoso o acusado en un procedimiento posterior. Y habida cuenta que el procedimiento sancionador tributario, por su naturaleza debe entenderse como “materia penal”, el interés público que lo respalda, es decir, el deber de contribuir, no puede ser aducido como argumento suficiente para contravenir —y en el caso del procedimiento sancionador tributario anular— el derecho fundamental a no autoincriminarse.

Por otro lado, el fundamento jurídico-filosófico del derecho a no autoincriminarse, se encuentra en un tríptico axiológico compuesto por el respeto de la libertad, intimidad y dignidad —que incluye la integridad física y psíquica— de la persona, la cual debe tener la posibilidad en caso de encontrarse como sospechosa o acusada de un ilícito, de adoptar la posición que considere más conveniente a sus intereses, no pudiendo ser obligada o coaccionada para contribuir a su propia condena. El logro de este objetivo está, además, directamente relacionado con la construcción de un Estado Social y de Derecho, alejado

de planteamientos inquisitivos o policiales, que fuercen a los sujetos a que se conviertan en la fuente de las evidencias que se utilicen en su contra.

El concepto del derecho a no autoincriminarse se refiere a un derecho fundamental, contraparte del principio de presunción de inocencia —que exige a la Acusación que sea quién pruebe la culpabilidad del sospechoso o acusado—, que abarca los derechos a guardar silencio, a no declarar contra sí mismo y a no confesarse culpable, y que tiene un carácter instrumental del más genérico derecho de defensa, el cual remite a las exigencias propias del debido proceso, en la modalidad específica de la autodefensa, por parte de quienes tengan la condición de sospechosos o acusados en un procedimiento tendiente a la sanción por comisión de un ilícito jurídico, y que implica la imposibilidad de coaccionar la libertad de una persona, para que realice una actividad que actual o potencialmente pueda incriminarle, resultando inválida como prueba en su contra, las evidencias que se hayan obtenido violando dicha libertad.

Ciertamente el derecho a no autoincriminarse no ha sido constitucionalizado bajo esa nomenclatura en la Constitución, sino que sus artículos 17.3 y 24.2 se refieren al derecho de defensa, el principio de presunción de inocencia, y los derechos no declarar contra sí mismo y a no confesarse culpable. No obstante, una lectura interrelacionada de estos principios y derechos ha llevado al Tribunal Constitucional a hablar en su conjunto de “garantías frente a la autoincriminación”.

Estos principios, aplicables en principio al ámbito penal, resultan asimismo de aplicación en los procedimientos sancionadores administrativos, entre ellos, el tributario, en tanto representan manifestaciones del *ius puniendi* del Estado. Esta interpretación se haya avalada por la sentencia del TEDH en el caso *BENDENOUN CONTRA FRANCIA*, en tanto se estableció que las sanciones tributarias, por su entidad y finalidad —represiva y punitiva— debían ser consideradas, a efectos del Convenio, como *materia penal*, y aquél que sea potencialmente acreedor de las sanciones, como *acusado*, según el sentido propio de esos términos atribuido por dicho Tribunal.

Además, el derecho a no autoincriminarse, como cualquier otro derecho, se encuentra en permanente evolución, y no puede circunscribirse a las interpretaciones históricamente restrictivas que lo limitan a declaraciones o testimonios escritos u orales, sino que aplica igualmente a papeles, informes, documentos, facturas, registros contables, y medios similares, tales como los exigidos por las autoridades tributarias. Esto deriva del carácter potencialmente incriminante de dichos sustratos físicos (o también electrónicos o magnéticos), así como por la necesidad admitida por el Tribunal Constitucional, en el sentido de que «las normas deben interpretarse de acuerdo con la Constitución y siempre en el sentido más favorable a la efectividad de los derechos fundamentales». Por lo demás, esta amplitud del concepto encuentra sólido respaldo no sólo en la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, sino también en la del TEDH.

Con respecto a la posición del Tribunal Constitucional sobre la aplicación del derecho a no autoincriminarse en los procedimientos tributarios, diremos que es ambigua e incluso contradictoria. Es ambigua, puesto que se limita a señalar que este derecho no resulta aplicable en el procedimiento de gestión tributaria por no ser una manifestación de *ius puniendi* del Estado —lo que implica que no se presenta una colisión de bienes constitucionalmente protegidos—, pero nunca dice expresamente que sea lícito trasladar las evidencias obtenidas coactivamente del contribuyente al procedimiento sancionador. Más bien, constata el hecho de que la actividad investigadora de la Administración «puede conducir, en efecto, a la obtención de elementos probatorios de que el contribuyente ha defraudado al Fisco». Es contradictoria, puesto que para fundamentar dicha opinión, utiliza

argumentos referidos a la necesidad de buscar una eficacia administrativa en la tutela del deber de contribuir y la lucha contra el fraude fiscal, así como ejemplos donde existe una evidente confrontación de bienes constitucionalmente protegidos, que obliga a hacer una ponderación de bienes, que realmente sería innecesaria en el caso del derecho a no autoincriminarse.

No obstante, coincidimos en el hecho de que no existe —o al menos no debería existir— una colisión entre el deber de contribuir y en derecho a no autoincriminarse en los procedimientos tributarios. El procedimiento de gestión es reflejo del deber de contribuir, y en él no cabe aplicar un derecho que entra en juego en la esfera estrictamente punitiva, en la cual no existe un objetivo recaudatorio, sino represivo y punitivo, guiado por principios no sólo diferentes, sino incluso contradictorios a los aplicables en procedimientos de gestión. Por tanto, si el deber de información tributaria —especie del género deber de colaboración— se deriva del deber de contribuir, no existe obstáculo constitucional para seguir exigiéndose, y sancionándose su incumplimiento. Es decir, no cabe oponer a un deber cuya finalidad es coadyuvar con la Administración en sus tareas dirigidas a gestionar la recaudación de tributos, un derecho aplicable a la esfera punitiva.

Sin embargo, esta afirmación choca con una realidad en la cual, esa separación teórica de procedimientos y de sus respectivas finalidades no existe. En efecto, la confusión o solapación entre ambos no sólo es posible, sino obligada, al tenor de lo dispuesto por el artículo 34 LDGC y la normativa dictada en su desarrollo. Así, una información que originalmente fue coactivamente exigida con una finalidad recaudatoria, es utilizada posteriormente en un procedimiento teóricamente distinto y con una finalidad estrictamente punitiva, violándose de esta forma, el derecho a no autoincriminarse. Si hemos dicho que el deber de información tributaria, es una especie del deber de colaboración, y éste último es una consecuencia práctica del deber de contribuir, *se deduce necesariamente que el deber de información tributaria es una forma de colaboración con la Administración tributaria en su función de gestión y recaudación, pero no una colaboración con la Administración en la esfera represiva y punitiva.*

De lo dicho, concluimos que la normativa que posibilita la comunicabilidad de información obtenida en el procedimiento de inspección al procedimiento de sancionador tributario, con la finalidad de operar como pruebas que sirvan de base para la imposición de sanciones, resulta en nuestra opinión, inconstitucional por violar el derecho a no autoincriminarse.

Esa violación opera tanto por una vía directa como indirecta. Es directa puesto que se opone a las garantías frente a la autoincriminación que el mismo Tribunal Constitucional ha reconocido como incluidas en el artículo 24.2 CE. Es indirecta en razón de la exigencia que realiza el artículo 10.2 CE, de interpretar los derechos fundamentales y las libertades que la Constitución reconoce, de conformidad con los tratados y acuerdos internacionales ratificados por España en la materia. Y como el Convenio Europeo para la Protección de los Derechos Humanos cumple éstos requisitos, la jurisprudencia del TEDH que se opone a la citada práctica resulta vinculante para el ordenamiento español.

Así, la solución que se propone es prohibir dicha comunicabilidad, a través de una verdadera separación e independencia del procedimiento sancionador tributario del de gestión (en su acepción más amplia). Por lo demás, consideramos que existen suficientes argumentos en la jurisprudencia comparada en apoyo de esta tesis.

En este sentido, en Estados Unidos, a raíz de la sentencia de la Corte de Apelaciones de California *ESTADOS UNIDOS CONTRA TROESCHER* de 7 de noviembre de 1996 y de las demás sentencias infracitadas, se ha empezado a cambiar el criterio jurisprudencial de la "*required records doctrine*" o "*Shapiro doctrine*", en el sentido de eliminar la llamada "*Tax-Crime Exception*", aceptando el derecho a no autoincriminarse en los procedimientos tributarios.

Hemos visto que también en Sudáfrica, como consecuencia de la Sentencia del Tribunal Constitucional de 6 de diciembre de 1995, caso *FERREIRA*, se llegó a la conclusión de que el uso de la información autoincriminatoria aportada coactivamente —y que la norma impugnada expresamente admitía—, choca frontalmente con la dignidad de la persona humana, que es consecuencia necesaria del valor libertad, el cual es precisamente el fundamento que dicho Tribunal atribuye al derecho a no autoincriminarse.

En el caso de Alemania, la Ordenanza Tributaria alemana señala que en el procedimiento de inspección tributaria, no serán admisibles medidas coactivas tales como multas coercitivas, ejecución subsidiaria y coacción directa (§ 328 AO), contra el obligado tributario «cuando éstas tiendan a constreñirle a acusarse a sí mismo de un delito tributario o de una infracción administrativa tributaria por él cometidos». Para nosotros esto significa que, aún existiendo comunicabilidad entre procedimientos y pudiendo utilizarse la información aportada por el sospechoso, esa información tendría que ser voluntaria, lo que implica un reconocimiento de facto del derecho a no autoincriminarse.

En el caso de la sentencia la Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 18 de octubre de 1989, conocida como el caso *ORKEM CONTRA LA COMISIÓN DE LAS COMUNIDADES EUROPEAS*, se llegó a la conclusión de que no se «puede imponer a la empresa la obligación de dar respuestas que impliquen admitir la existencia de una infracción cuya prueba incumbe a la CCE», cosa que ciertamente no ocurriría, de existir incomunicabilidad entre la información aportada por los sospechosos recabada durante la investigación, y un posterior procedimiento sancionatorio.

En la Sentencia del TEDH de 25 de febrero de 1993, caso *FUNKE CONTRA FRANCIA*, se determinó «que las autoridades aduaneras provocaron la condena del Sr. Funke con el fin de obtener ciertos documentos cuya existencia creían cierta, aunque no tenían la certeza de ello». La violación al artículo 6.1 del Convenio se debe precisamente a que existía plena comunicabilidad entre la información que hubiera aportado el sospechoso, y la que se hubiera utilizado para sustentar una sanción por infracción a las leyes aduaneras francesas. Siendo esto así, no se puede obligar a la entrega de información, en tanto sea autoincriminatoria y sirva de base para la imposición de sanciones.

Es decir, en la sentencia del caso *FUNKE*, ciertamente se admitió la posibilidad de no aportar información, pero bajo el supuesto de una perfecta permeabilidad de la información entre procedimientos indistinguibles, y claro está que el TEDH puede determinar una violación del contenido del Convenio, pero no obligar a un país a que siga determinadas formas procedimentales, como lo sería la incomunicabilidad de la información y la separación de procedimientos. En tanto las circunstancias fueran similares a las analizadas en el caso citado, pensamos que aplicando la misma lógica del TEDH, se podría concluir que tal y como están estructurados en España los procedimientos tributarios, también se viola el contenido del artículo 6 del Convenio.

En la Sentencia del TEDH, *SAUNDERS CONTRA EL REINO UNIDO*, de 17 de diciembre de 1996, la idea que defendemos es meridianamente clara. La violación del artículo 6.1, y por ende del derecho a no autoincriminarse, se debió a la utilización de pruebas coactivamente

recabadas en un procedimiento de investigación, en el posterior proceso penal. No se discutió la procedencia de ese deber coactivo, pero se sentó el precedente de que habiéndose obtenido lícitamente pruebas por un mandato legal que así lo permitía, éstas no eran susceptibles de servir posteriormente como pruebas en un procedimiento penal, en contra de quien las aportó.

Debe destacarse, además, las consecuencias que se podrían derivar de la adopción de las tesis planteada. La primera se refiere a que la incomunicabilidad de la información aportada coactivamente por el contribuyente durante el procedimiento de gestión al procedimiento sancionador tributario, no redundaría en una afectación del interés fiscal, puesto que al mantenerse el deber de información tributaria, así como las sanciones por su incumplimiento, la Administración tributaria seguiría disfrutando de las ya de por sí amplias potestades de investigación y comprobación.

Aunque este planteamiento pudiera derivar en la práctica en algún resultado contradictorio, —ej. la regularización de la situación tributaria de un sujeto, pero no su sanción— esto sería consecuencia de abordar unos mismos hechos desde una óptica distinta, tal y como resulta necesario cuando nos encontramos en el terreno sancionador, no sólo en el ámbito de las infracciones o delitos tributarios, sino en cualquier otro tipo de ilícitos. La impunidad de un porcentaje de infractores tributarios por la aplicación de este derecho, no justifica su eliminación para la totalidad de los contribuyentes, de la misma manera que no se justifica su eliminación por la impunidad que pudiera generar en cualquier otra categoría de ilícitos.

Por último, pensamos que se encubre un razonamiento falaz entre quienes se oponen a la tesis que en ésta investigación se defiende, cuando se fundamenta en la supuesta lesión que sufriría el deber de contribuir, y por la hipotética imposibilidad de sancionar a los sujetos infractores, en razón de la dificultad de probar los ilícitos cometidos.

En primer lugar, hemos visto que la solución que se propone no implica la minoración de las facultades de la Administración en su actividad comprobadora e investigadora, y por tanto, las posibilidades para hacer respetar el deber de contribuir se mantendrían intactas. Por otro lado, si la dificultad de probar un ilícito es justificación suficiente para eliminar un derecho fundamental, dado que la materia tributaria no tiene, ni debe tener especialidad alguna en este sentido, necesariamente tendrían que aplicar el mismo razonamiento a cualquier otro ilícito en que se diera la misma condición, extremo al que presumiblemente no se llega por las evidentes y graves consecuencias que implicaría.

Solo resta por decir, que la recepción del derecho a la no autoincriminación en el procedimiento sancionador tributario, tal y como se entiende en la presente investigación, puede contribuir a evitar la pasividad y automatismo que la doctrina más autorizada, ha venido achacando a la Administración tributaria, en la forma de instruir los expedientes sancionadores y en la aplicación de las correspondientes sanciones. Resulta en nuestra opinión indispensable que se efectúe una verdadera actividad tendiente a la investigación de hechos presuntamente ilícitos, a través del mejoramiento en la utilización de los recursos humanos y tecnológicos con que cuenta la Administración, y no trasladando dicha tarea sobre los hombros de los administrados.

BIBLIOGRAFÍA

- A.A.V.V.** *Cuestiones Prácticas Tributarias*. Obra colectiva: CASADO OLLERO, Gabriel; FALCÓN Y TELLA, Ramón; LOZANO SERRANO, Carmelo; SIMÓN ACOSTA, Eugenio, Editorial La Ley, segunda edición, Madrid, 1990.
- A.A.V.V.** *Curso de Derecho Tributario (Parte Especial)*, Sistema Tributario: Los tributos en particular. Obra colectiva: FERREIRO LAPATZA, Jose Juan MARTIN QUERALT, Juan Martin CLAVIJO HERNÁNDEZ, Francisco; PEREZ ROYO, Fernando; TEJERIZO LÓPEZ, José Manuel, Editorial Marcial Pons, novena edición, Madrid, 1993.
- A.A.V.V.** *Curso de Derecho Financiero y Tributario*. Obra colectiva, Juan MARTÍN QUERALT; Carmelo LOZANO SERRANO; Gabriel CASADO OLLERO; José Manuel TEJERIZO LÓPEZ. Madrid, Editorial Tecnos, 7ª edición, 1996 y 10ª edición, 1999
- A.A.V.V.** El sistema europeo de protección de los derechos humanos. Editorial Civitas, Madrid, 1ª edición, 1983.
- A.A.V.V.** *Incidencia en los procedimientos tributarios de la Ley 30/92 de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común*. Magin Pont Mestres (Coordinador), Marcial Pons, primera edición, Madrid, 1995.
- A.A.V.V.** *La garantía constitucional de los derechos fundamentales. Alemania, España, Francia e Italia*, Editorial Civitas y Servicio de Publicaciones de la Facultad de Derecho de la Universidad Complutense de Madrid, primera edición, Madrid, 1991.
- A.A.V.V.** *Derecho Jurisdiccional*, Tomo III, El Proceso Penal. Obra colectiva: Montero Ahorca, Ortells Ramos, Gómez Colomer, Romero Coloma. Editorial Bosch, Barcelona, 1991
- A.A.V.V.** *Derecho Tributario*, Parte General, Javier Lasarte Alvarez (Coordinador), Editorial Comares, Tomo II, Granada, 1998
- ACOSTA ESPAÑA, Rafael.** *El sujeto pasivo*. En Comentarios a las Leyes Tributaria y Financieras. Obra dirigida por Narciso Amorós Rica. Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública. Editorial de Derecho Financiero y Editoriales de Derecho Unidas. Tomo I. Edersa 1982
- ADER, John.** *Asistencia e información al contribuyente*. Conferencia C.I.A.T.: Organización, funciones y facultades de una Administración tributaria moderna. I.E.F, Madrid, 1988
- AGUALLO AVILÉS, Ángel.** *Error y principio de culpabilidad en materia de infracciones tributarias*. En Crónica Tributaria, Nº 59, 1989; *El contribuyente frente a los planes de inspección*, Madrid, Editorial Marcial Pons, 1994; *Interés fiscal y estatuto del contribuyente*. En REDF, Nº 80, 1993; *Algunas cuestiones polémicas del procedimiento inspector: un análisis jurisprudencial* (I y II) en Quincena Fiscal, Nº 21 y 22, 1994; *Comentarios a la reforma de la Ley General Tributaria*. Pamplona, Editorial Aranzadi, coautor con Fernando Pérez Royo, 1996
- AGUALLO AVILÉS, Ángel y GARCÍA BERRO, Florián.** *Deber de colaboración con la Administración tributaria y derecho a no autoincriminarse: un conflicto aparente*. Asociación Española de Asesores Fiscales. Memoria del Congreso XXIII "El asesor fiscal ante el nuevo siglo", celebrado en 1999, 2000

- AGUILAR FERNÁNDEZ-HONTORIA, J.** La defensa de la intimidad como nuevo límite a las obligaciones de información tributaria. En Revista De Derecho bancario y bursátil, n.º 12, año III. Octubre-diciembre 1983. De nuevo en torno a la defensa de la intimidad como límite a las obligaciones de información tributaria. En Revista de Derecho Bancario y Bursátil, n.º 17 enero-marzo 1985.
- AGUILUÉ ORTIZ, J.** La Colaboración Social en la Gestión tributaria. E.D.F. Vol. II. I.E.F. Madrid, 1979.
- AGULLO AGÜERO, Antonia.** La comprobación en el ordenamiento jurídico tributario italiano. H.P.E. n.º 77, 1982.
- ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, César.** La prueba en el procedimiento de inspección y la estimación indirecta de bases. Revista Carta Tributaria N° 59, noviembre, 1987.
- ALCALÁ-ZAMORA CASTILLO, Niceto.** La protección procesal internacional de los derechos humanos. Editorial Civitas, Madrid, 1975
- ALEGRE AVILA, Juan Manuel.** Los procedimientos tributarios tras la Ley 30/1992, de 26 de noviembre: el real Decreto 803/1993, de 28 de mayo, de modificación de determinados procedimientos tributarios. En Revista Quincena Fiscal N° 22 octubre, 1993.
- ALEMANY Y SÁNCHEZ DE LEÓN.** Gestión de los tributos y relación jurídica tributaria en el Derecho español. E.D.F.H.P., n.º 114.1974.
- ALESSI, R.** Principi di diritto amministrativo, Milán, Il Giuffrè, 1969
- ALONSO FERNÁNDEZ, Felipe.** Las actuaciones de obtención de información en el Reglamento General de la Inspección de los Tributos, Gaceta Fiscal, N° 39, diciembre, 1986; El procedimiento de inspección de los tributos en caso de los delitos contra la Hacienda Pública: algunas cuestiones dudosas. En Revista Impuestos, N° II, 1989
- ALONSO GARCÍA, Enrique.** Derechos fundamentales y jurisdicción ordinaria, En V.V.A.A. La garantía constitucional de los derechos fundamentales. Alemania, España, Francia e Italia. Editorial Civitas y Servicio de Publicaciones de la Facultad de Derecho de la Universidad Complutense de Madrid, primera edición, Madrid, 1991.
- ALONSO GONZALEZ, Luis Manuel.** El número de Identificación Fiscal y las obligaciones de información. Civitas Revista Española de Derecho Financiero, N° 68 octubre/diciembre, 1990; Jurisprudencia Constitucional Tributaria, Editorial Marcial Pons e Instituto de Estudios Fiscales, primera edición, Madrid, 1993.
- ALONSO MURILLO, Felipe y PEREZ DE VEGA, Leonor María.** El otorgamiento de facultades de comprobación e investigación a los órganos recaudatorios, en el artículo 128.5 de la Ley General Tributaria: problemas de constitucionalidad. En Revista Información Fiscal N° 2 marzo-abril, 1994.
- ALVAREZ DEL MANZANO, J.M.** La Hacienda Pública ante el proceso democrático. En XXV Semana de Estudios de Derecho Financiero, Madrid, 1977, págs, 24-25
- ALVAREZ MELCÓN, S.:** La inspección financiera de las empresas públicas (Sociedades estatales y organismos autónomos no administrativos). XXXI Semana de estudios de derecho financiero. I.E.F. Madrid, 1983.

- ALVAREZ RAMOS, J.B. y Llorca Albero, F..** La inspección de entidades de crédito y ahorro: organización y funciones. XXXI Semana de estudios de Derecho financiero. I.F.F. Madrid, 1983.
- AMARAL, Ricardo Alberton do y LIMA VEIGA, Eduardo de.** The right against self-incrimination. George Washington University, Minerva Program, 1998
- AMORÓS RICA, N..** Aversión o reacción al impuesto. XXXII Semana de estudios de derecho financiero. I.E.F. Madrid, 1984. El I.V.A. y la Inspección de Hacienda. (Presentación). Estudios de H.P. XXX Semana de Estudios de Derecho financiero. I.E.F. Madrid, 1984. La función tributaria. R.D.F.H.P, n.º 120.1985.
- ANDRÉS IBAÑEZ, Perfecto.** Derechos fundamentales y jurisdicción ordinaria, En V.V.A.A. La garantía constitucional de los derechos fundamentales. Alemania, España, Francia e Italia. Editorial Civitas y Servicio de Publicaciones de la Facultad de Derecho de la Universidad Complutense de Madrid, primera edición, Madrid, 1991.
- ANGULO RODRÍGUEZ, EDITORIAL.** El secreto bancario en la doctrina del Tribunal Europeo. Noticias de la C.E.E n.º 13, febrero 1986.
- ANÍBARRO PÉREZ, Susana.** La tramitación abreviada del procedimiento sancionador tributario a la luz de la separación de los procedimientos de liquidación y de imposición de sanciones. Revista Información Fiscal, mayo-junio, 1999
- APARICIO PÉREZ, Miguel Ángel.** La cláusula interpretativa del artículo 10.2 de la Constitución Española, como cláusula de integración y apertura constitucional a los derechos fundamentales. En Jueces para la Democracia, N.º 6, 1989
- APARICIO, J.M.** Estudio sobre el Régimen Político y la Constitución Española de 1978. En la obra Duverger, Maurice. Instituciones Políticas y Derecho Constitucional, Editorial Seix Barral, Madrid, 1980
- ARGILÉS Y GARCÉS DE MARCILLA, José Luis.** Los principios de aplicación de las infracciones tributarias: posiciones jurisprudenciales. En Revista Crónica Tributaria N° 53, 1985.
- ARIAS VELASCO, José.** Apuntes sobre la conciencia del deber tributario en la realidad social española. Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, XII Semana de Estudios de Derecho Financiero, 1965
- ARSUAGA NAVASGÚES, J.J..** Nueva dimensión del deber de colaboración con la Administración tributaria. Gaceta Fiscal, n.º 14.1974. La sentencia del T.C. sobre investigación de las cuentas corrientes. Gaceta Fiscal, n.º 19. 1985. Consideraciones a favor de la investigación tributaria de las cuentas corrientes. Gaceta Fiscal, n.º 6.1983; Aspectos constitucionales del Derecho Financiero: elementos axiológicos y valorativos del Derecho Financiero actual. Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública, N° 202/1989
- ASENCIO MELLADO.** Prueba prohibida y prueba preconstituída. Editorial Trivium, Madrid, 1989
- BANACLOCHE PÉREZ, J..** Las relaciones Hacienda-contribuyente. R.D.F.H.P, n.º 164.1983. Gestión e inspección, una diferencia peculiar. En Revista La Ley. 1984. T. III. Condicionamientos sociológicos para el cumplimiento voluntario de los deberes tributarios. XXXII semana de E. D. F. I.E.F. Madrid, 1984. La función tributaria. XXX Semana de estudios de Derecho financiero. I.E.F. Madrid, 1984. El estatuto del Delator. En Revista Impuestos, n.º 12. 1986. El estatuto del contribuyente. En Revista Impuestos n.º 10.1986. El estatuto de la Inspección I y II. En Revista Impuestos n.º 7. Julio 1986. Los inspectores de Hacienda. En Revista Impuestos n.º 8 agosto. 1987; Inspección, Intereses, Garantía.

Denuncia. Revista Impuestos, Nº 14, julio de 1991; *El Estatuto del Contribuyente y la reforma de la Ley General Tributaria*. En Revista Impuestos, Nº 1, 1996.

BANDRÉS SÁNCHEZ-CRUZAT, José M., *El Tribunal Europeo de los Derechos del Hombre*, Editorial Bosch, Barcelona, 1983

BASANTA DE LA PEÑA, J.. *Diálogo entre la Administración fiscal y el Contribuyente hasta la entrega de la declaración*. Congreso de la I.F.A. (París). 1980. *La banca y los deberes de información tributaria*. En «Estudios sobre tributación bancaria». Dirigidos por A. Martínez Lafuente. Editorial Civitas. Madrid, 1985.

BASCIU, A.F.. *Note sulla potestà di imposizione in materia di imposta di successione*, en "*Studi sul procedimento amministrativo tributario*", Ed. Giuffrè, Milán, 1971, pág. 25. Citado por Soler Roch, pág. 10

BATLLE SALES, G.. *El secreto de los libros de contabilidad y el secreto bancario, dos manifestaciones del derecho a la intimidad privada*. En Revista General de Legislación y Jurisprudencia, nº 1. 1975.

BAYONA DE PEROGORDO, Juan José. 1991 *El proceso sancionador*. Revista Información Fiscal, Julio-Agosto, Nº 16, 1996

BAYONA DE PEROGORDO, Juan José y SOLER ROCH, María Teresa. *Derecho financiero*. Vol. I y II. Librería Compás. Alicante, 1987; *Compendio de Derecho Financiero*. Editorial Librería COMPAS, Alicante, 1991

BECCARIA, Cesare. *De los delitos y las penas*. 1764, en publicación de Editorial Altaya, Barcelona, 1994

BERLIRI, A.: *El impuesto justo*. Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 1986 (primera edición en 1945); *Principios de Derecho tributario*. Distintas traducciones: Vol. I: Vicente Arche. Editorial de Derecho Financiero. Madrid, 1964. Vol. II: N. Amorós y E. González. Editorial de Derecho Financiero. Madrid, 1973. Vol. III: Palao Taboada. Editorial de Derecho financiero. Madrid, 1974.

BILBAO UBILLO, José María. *La eficacia de los derechos fundamentales frente a los particulares*, Editorial BOE y Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, primera edición, Madrid, 1997.

BIZCARRONDO IBÁÑEZ, A.: *Planificación inspectora y las opciones de los contribuyentes*. En «Política e información en las reformas tributarias.» C.I.A.T. Secretaría de Estado de M.H. I.E.F. Madrid, 1986.

BREÑA CRUZ, F.A.: *Procedimiento de la Inspección de Hacienda*. En Revista Crónica Tributaria, n.º 35. 1981.

CABRA DE LUNA, J.M.: *Derechos a la intimidad y funciones investigadoras de la Inspección financiera y tributaria*. En Revista Impuestos n.º 6. Tomo I, junio, 1985.

CABRERA PÉREZ-CAMACHO, MIGUEL: *El nuevo reglamento de la Inspección de tributos*. En Revista Crónica Tributaria, n.º 56.1986.

CACHON SEOANE, M.: *Atribución y prerrogativas de la Administración Tributaria*. XII Semana de estudios de derecho financiero. I.E.F. Madrid, 1965.

CALVO ORTEGA, Rafael. *Los reglamentos en el ordenamiento estatal tributario*. En Hacienda Pública Española Nº 17, 1972; *Derechos y garantías del contribuyente (estudio de la nueva Ley)*,

Valladolid, Editorial Lex Nova, 1998; *Curso de Derecho Tributario (parte general)*. Madrid, Editorial Civitas, 4ª edición, 2000

- CAMPO SENTIS, L.:** *La interrupción de la actuación inspectora, su discutible tratamiento en el R.G.I.T.* En Revista Carta T, n.º 86.1.11.1989.
- CARO CEBRIÁN, A.:** *La prueba en el proceso de gestión tributaria: nueva aproximación.* En Revista Carta T, n.º 38. Monografía, 1987. *La Comprobación tributaria en el procedimiento de Gestión.* En Revista Carta T. Monografía n.º 89.15 de marzo 1989.
- CARROCCA PÉREZ, A.** *Garantía constitucional de la defensa procesal.* Editorial Boch, primera edición, Barcelona, 1997.
- CASADO OLLERO, G.** *La colaboración con la Administración tributaria. Notas para un nuevo modelo de relaciones con el fisco.* En Revista H.P.E, n.º 68.1981. *Status jurídico, derechos y garantías del administrado-contribuyente.* Proyecto docente e investigador. Granada. Octubre-noviembre 1986. (Inédito). *Aspectos constitucionales del Derecho Financiero: elementos axiológicos y valorativos del Derecho Financiero actual.* Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública, N° 202/1989 *Los fines no fiscales de los tributos.* Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública, N° 213/1991. *Tutela jurídica y garantías del contribuyente en el procedimiento tributario,* en A.A.V.V. Estudios de Derecho Tributario en memoria de María del Carmen Bollo Arocera, Bilbao, Editorial Universidad del País Vasco, 1993
- CASAS, J.O.** *Presión fiscal e inconstitucionalidad.* Ediciones Depalma, Buenos Aires, 1992
- CASAS, José Osvaldo.** *Presión fiscal e inconstitucionalidad.* Ediciones De Palma, Buenos Aires, 1992
- CASTROMIL, F.:** *La obligación de facilitar datos a la Administración tributaria y el secreto estadístico.* En Revista Crónica T, n.º 9.1974. *El secreto bancario.* I.E.F. Madrid, 1978. *Los deberes de información tributaria en el ámbito financiero.* En Revista Carta T, n.º 20. 1.0 de febrero 1986.
- CAYÓN GALIARDO, A.:** *La interdicción de la discrecionalidad en la gestión tributaria.* Civitas. R.E.D.F, n.º 36.1982. *Reflexiones sobre el deber de colaboración.* XXXII Semana de estudios de Derecho financiero. I.E.F. Madrid, 1984.
- CAZORLA PRIETO, L. M.A.:** *El secreto bancario.* I.E.F. Ministerio de Hacienda. Madrid, 1978.. *Consideraciones sobre el levantamiento fiscal del secreto bancario en la Ley de Medidas Urgentes de Reforma fiscal.* En Medidas urgentes de reforma fiscal. I.E.F. Vol. 1. 1978. Págs. 559 y 55. *Un supuesto especial del levantamiento del secreto bancario.* R.D.F.H.P, n.º 139. 1979. Págs. 169 y 55. *Las llamadas liquidaciones paralelas en el I.R.P.F.* Editorial CISS S.A. Valencia, 1988.
- CERVERA TORREJÓN, F.:** *La colaboración en la gestión tributaria: la investigación de las cuentas corrientes.* En Estudios sobre tributación bancaria. Madrid. Civitas, 1985.
- CHECA GONZÁLEZ, C. Y MERINO JARA, I.:** *El derecho a la intimidad como límite a las funciones investigadoras de la Administración tributaria.* En Revista Impuestos, n.º 12, Vol II, 1988.
- CHECA GONZÁLEZ, Clemente:** *La asunción de funciones liquidadoras por la Inspección de los tributos: Historia de una evolución.* En Revista Impuesto, n.º 12. Diciembre 1976. Los regimenes especiales de liquidación del L VA. Editorial Comares. Granada, 1986. *La suspensión de la ejecución de las sanciones tributarias.* Revista Técnica Tributaria N° 30, 1995

- CLAVIJO CARAZO, F.:** *La función comprobadora y liquidación de la inspección.* En Revista Impuestos, n.º 7. Julio 1986.
- CLAVIJO HERNÁNDEZ, F.:** *Algunas consideraciones sobre el secreto bancario en el ordenamiento financiero español.* Civitas R.E.D.F., n.º 15-16.1977; *Comentarios al artículo 111 de la LGT.* C.L.T.F., Tomo II-A, Madrid, Editorial Edersa, 1986
- CORTÉS DOMÍNGUEZ, M.:** *La declaración tributaria.* En Revista D.F. y H.P., n.º 52.1963. Ordenamiento tributario español. Madrid. Editorial Civitas. 4.ª edición. 1985.
- CORTES GENERALES.** *Trabajos Parlamentarios de la Constitución Española.* (1980), Madrid Volúmen tercero, p. 3147 (DSS N.º 42 de 1987)
- CRUZ AMORÓS, M.:** *Colaboración de las entidades financieras en la gestión tributaria.* En Revista D.F. y H.P., n.º 137.1978. *El contribuyente y la elaboración de normas.* En XXXI Semana de Estudios de Derecho financiero. I.E.F. Madrid, 1983. *Infracciones y sanciones tributarias en el proyecto de ley de Represión del Fraude de Ley.* En Revista Gaceta F, n.º 14.1984.
- CUARTERO GARCÍA, A.:** *La información contable auditada, instrumento básico para el crecimiento económico de la sociedad democrática.* En Revista T. del Instituto de censores jurados de cuentas de España, n.º 10. Pág. 46.1985.
- CUBILLO VALVERDE, Carlos.** *La colaboración de los administrados en la gestión tributaria.* Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, XII Semana de Estudios de Derecho Financiero, 1965
- DALMAU LLISO, Juan Carlos.** *La objeción fiscal: Una cuestión de preferencias.* Revista Val. Hacienda Pública, N° 17, 1992
- D'AMATI:** *Nacimiento de la relación tributaria y función dinámica de la seguridad jurídica.* En Revista R.F. y H.P., n.º 47.1962.
- DE LA NUEZ SÁNCHEZ-CASCADO, Eva.** *Deberes de colaboración en el procedimiento de la inspección de los tributos: la intervención obligatoria y los terceros.* En Revista Impuestos, N°7, 1987. *Reflexiones acerca de un posible estatuto del contribuyente* (primera parte) Carta Tributaria, Monografías, N° 224 mayo, 1995; *Reflexiones acerca de un posible estatuto del contribuyente (segunda parte).* En Revista Carta Tributaria, Monografías, N° 225 mayo, 1995; *Primeras reflexiones en torno al Proyecto de Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes.* Suplemento a documentación N° 264. En Revista Carta Tributaria, Monografías, marzo, 1997.
- DEL POZO PÉREZ, Marta.** *El derecho a no autoinculparse y a no declarar contra sí mismo. Reflexiones sobre su aplicación en el derecho tributario.* Revista de Jurisprudencia Tributaria Aranzadi, N° 7, julio, 2000
- DELGADO PACHECO, A.:** El nuevo procedimiento de la Inspección de los tributos. Gaceta F, n.º 17.1984. La coordinación y colaboración en la Inspección tributaria, especial referencia a los tributos cedidos a las CC.AA. En Revista Crónica T, n.º 53.1985. Notas al R.D. 2402/1985 de 18 de diciembre, por el que se regula al deber de expedir y entregar facturas a empresarios y profesionales. Crónica T, n.º 55, 1985. Derechos, deberes y facultades del personal inspector en el desarrollo de sus actuaciones. En Revista Impuestos, n.º 11.1986. La comprobación de valores y el impuesto sobre transmisiones patrimoniales. En Revista Carta T, n.º 40.1987.; Derecho Financiero y Tributario (Parte General). Madrid, Editorial CIVITAS, sexta edición, 1996
- DIAZ ARIAS, J.M.:** Análisis de la controversia suscitada en la investigación de las cuentas corrientes: una opinión a favor del contribuyente. En Revista Gaceta F, n.º 6.1983.

DÍAZ, ELÍAS: *De la maldad estatal y la soberanía popular*. Editorial Debate. Madrid, 1984.

DÍEZ MORENO, F.: *La investigación de las cuentas bancarias*. En Revista Presupuesto y gasto público, n.º 21.1984.

DOMENECH SÁNCHEZ, P.: Notas al nuevo procedimiento inspector. En Revista CISS. Comunicación, n.º 12.1986; El deber de información tributaria (artículos 111 y 112 de la Ley General Tributaria). Crónica Tributaria, N° 53, 1985; El deber de información tributaria. Revista Impuestos, 1994, Vol. II

DRZEMCZEWSKI, A. *The sui generis nature of the European Convention on Human Rights*. International and Comparative Law Quarterly, enero, 1980

ESCOBAR HERNÁNDEZ, Concepción. Ejecución de sentencias del Tribunal Europeo de Derechos Humanos. En REDI, t. XLII, 1990

ESCRIBANO LÓPEZ, Francisco. *La configuración jurídica del deber de contribuir*. Perfiles constitucionales, Editorial Civitas, primera edición, Madrid, 1988. *Principio de igualdad y deber de contribuir en la Jurisdicción Constitucional* Instituto de Estudios Fiscales, Papeles de Trabajo, 25/1989, septiembre, 1989. *El procedimiento tributario tras la reforma de la LGT*. Revista Quincena Fiscal, N° 10, mayo, 1996

ESEVERRI MARTÍNEZ, Ernesto. Sobre la naturaleza jurídica de las autoliquidaciones tributarias. Revista Civitas. Revista Española de Derecho Financiero, N° 37, 1983; El nuevo reglamento para la inspección de los tributos ¿garantía para la Administración o para los administrados? En Revista Impuestos n.º 10.1987; Las posiciones subjetivas derivadas de la aplicación del tributo. En la Obra colectiva Estudios de Derecho y Hacienda. (Homenaje a César Albiñana García-Quintana.) Editorial Ministerio de Economía y Hacienda, Vol. 11.1987; I.R.P.F.: Se amplían las competencias de las oficinas liquidadoras. En Revista Carta Tributaria, n.º 79.1988; Las actuaciones inspectoras. En Revista Derecho Financiero y Hacienda Pública, n.º 200.1989. Potestades de la Administración y derechos del contribuyente, Revista Crónica Tributaria, N° 69, 1994; Procedimiento de liquidación tributaria y procedimiento sancionador tributario. Revista Técnica Tributaria, N° 28 enero-marzo, 1995

FALCÓN Y TELLA, R.: El levantamiento del secreto bancario frente a la Administración tributaria. En Revista La Ley, N° 824,1983; La protección jurídica del contribuyente ante eventuales violaciones del Derecho comunitario. En Revista Impuestos, n.º 7.1987; Aproximación al contenido del tributo como instituto jurídico. En Estudios Jurídicos, en Conmemoración del X Aniversario de la Facultad de Derecho, Separata, Servicio de Publicaciones de la Universidad de Córdoba, 1991; Cuestiones normativas y cuestiones de prueba en el Derecho Tributario. En Revista Crónica Tributaria N° 61, 1992; Un giro trascendental en la jurisprudencia del Tribunal de Estrasburgo con incidencia inmediata en el procedimiento inspector: el derecho a no declarar. En Revista Quincena Fiscal, N° II, diciembre, 1995; El Estatuto del Contribuyente (I): crítica de la concepción del Derecho tributaria como un Derecho estatutario. En Revista Quincena Fiscal N° 6 marzo, 1996; El Estatuto del Contribuyente (II): crítica de la concepción del Derecho tributaria como un Derecho estatutario. En Revista Quincena Fiscal N° 7 abril, 1996; El carácter reservado de la información tributaria: la sentencia Saunders y sus consecuencias sobre el ordenamiento interno. En Revista Quincena Fiscal N° II junio, 1997; Aspectos positivos y negativos de Ley 1/1998 (I). En Revista Quincena Fiscal N° 6 marzo, 1998; Aspectos positivos y negativos de Ley 1/1998 (II). En Revista Quincena Fiscal N° 7 abril, 1998; La imposibilidad de utilizar datos obtenidos por la Inspección tributaria a efectos penales o sancionadores: la Sentencia Saunders, de 17 de diciembre de 1996. XIX Jornadas Latino-Americanas de Direito Tributario, Vol. II, Lisboa, 1998

FARIÑAS, F.M.: *El Derecho a la intimidad*. Editorial Trivium. Madrid, 1983.

- FAYOS GARDO, A.** Los derechos fundamentales a no declarar contra uno mismo y a no confesarse culpable en la LECrim. En Revista Justicia, I y II, 1993.
- FEDELE, A.** *Comentario della Costituzione*. Rappoti. T. II, Civilli. Zanichelli, Bologna, 1978
- FENELLÓS PUIGCERVER, Vicente.** Consideraciones acerca del Proyecto de Estatuto del Contribuyente (primera parte). En Revista Impuestos Nº 12, 1997.. Consideraciones acerca del Proyecto de Estatuto del Contribuyente (segunda parte). En Revista Impuestos Nº 14, 1997. El Estatuto del Contribuyente, Editorial Tro, primera edición, Valencia, 1998.
- FERNÁNDEZ BRIONES, L. M.A:** *Información para la inspección, problemas actuales*. En Revista Crónica T, n.º 42, 1982. *Planificación y organización de la toma de datos para las actuaciones*. En XXX Semana de Estudios de Derecho financiero. I.E.F. Madrid, 1984.
- FERNÁNDEZ CARNICERO GONZÁLEZ, C.J.:** *La inspección financiera como instrumento de coordinación administrativa*. En XXXI Semana de Estudios de Derecho financiero. I.E.F. Madrid, 1983.
- FERNÁNDEZ CUEVAS, Antonio.** *Las garantías del administrado en la reforma tributaria*. En XXV Semana de Estudios de Derecho financiero. Madrid, 1977 *Nota breve sobre el llamado secreto bancario y el derecho a la intimidad*. En Revista Crónica T, n.º 34.1980; Las Infracciones Tributarias. En *Comentarios a las Leyes Tributaria y Financieras*. Obra dirigida por Narciso Amorós Rica. Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública. Editorial de Derecho Financiero y Editoriales de Derecho Unidas. Tomo I. Edersa 1982; *El secreto profesional y la denuncia en materia tributaria*. En Revista D.F. y H.P, n.º 165. 1983.
- FERNÁNDEZ DE CASADEVANTE, C.** *La aplicación del Convenio Europeo de Derechos Humanos en España*. Editorial Tecnos, 1ª edición, Madrid, 1988
- FERNÁNDEZ MONTALVO, R.** *Garantías constitucionales del procedimiento tributario*, Revista de Hacienda Local, Nº 75, 1995
- FERNÁNDEZ SÁNCHEZ, Pablo Antonio.** Las obligaciones de los Estados en el marco del Convenio Europeo de Derechos Humanos, Ministerio de Justicia, Madrid, 1987
- FERNÁNDEZ VILLAFÑE, O.:** *Organización de la inspección tributaria en España*. En Revista Trimestre Fiscal, n.º 19.1983.
- FERREIRO LAPATZA, J.J.:** Las funciones liquidadoras de la inspección de los tributos.» Cívitas. R.E.D.F, n.º 12. 1976. Curso de Derecho Financiero Español. Editorial Marcial Pons, 18.ª edición, Madrid, 1996. ¿Estatuto del Contribuyente o Estatuto de la Administración Tributaria. En Revista Quincena Fiscal Nº 10 mayo, 1997.
- FITJAMES STEPHEN, James.** *History of the Criminal Law of England*. Londres, Vol. I, 1883
- FONT I LLOVET, T.:** *Algunas funciones de la idea de participación*. En Cívitas. R.E.D.F, n.º 45.1985.
- FROMMEL, Stephan N.** El Tribunal Europeo de Derechos Humanos y el derecho del acusado a no declarar: ¿puede ser invocado por los contribuyentes?. En Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública Nº 236 abril-junio, 1995.

- GAITERO FORTES, J.:** La nueva organización de los servicios de la inspección. En Revista Gaceta. F, n.º 17. 1984. La inspección de los tributos en la nueva organización de la Administración financiera. En XXXII Semana de Estudios de Derecho financiero: I.E.F. Madrid, 1986.
- GARBERÍ LLOBREGAT, José.** Aplicación de los derechos y garantías constitucionales a la potestad y al procedimiento administrativo sancionador. Editorial Trivium, Madrid, 1989; Derechos fundamentales de incidencia penal y procesal en la sentencia del Pleno del Tribunal Constitucional de 26 de abril de 1990, sobre la constitucionalidad de determinados preceptos de la Ley General Tributaria. Revista poder judicial, Nº 19, 1990
- GARCÉS RODRIGO, R.:** Alcance y limitaciones de las facultades de la inspección de los tributos. Comunicación presentada a la asamblea del C.I.A.T, publicada por el I.E.F. Organización, funciones y facultades de la Administración tributaria moderna. Madrid, 1988.
- GARCÍA AÑOVEROS, Jaime.** *Una nueva Ley General Tributaria. Problemas constitucionales.* Civitas Revista Española de Derecho Financiero, Nº 90, abril-junio, 1996
- GARCÍA DE ENTERRÍA, Eduardo.:** La lucha contra las inmunidades del poder. Cuadernos Civitas. Madrid, 1974. Sobre los Derechos públicos subjetivos. Civitas R.E.D.A, n.º 6.1975. La participación del administrado en las funciones administrativas. En Vol. 1. Homenaje a 5. Rollo Villanova. Madrid, 1977 Curso de Derecho administrativo. Vol. 1 y II. Editorial Civitas. 2.~ Editorial Madrid, 1986. Hacia una nueva justicia administrativa. Monografías Civitas. Madrid, 1989.
- GARCIA DE ENTERRÍA, Eduardo y FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ, Tomás-Ramón.** *Curso de Derecho Administrativo II.* Madrid, Editorial Civitas, 3ª edición, 1991, 5ª edición, 1998
- GARCÍA DE ENTERRÍA, Eduardo; LINDE PANIAGUA, Enrique; ORTEGA ÁLVAREZ, Luis I.: SÁNCHEZ MORÓN, Manuel.** *El sistema europeo de protección de los derechos humanos,* Editorial Civitas, segunda edición, Madrid, 1983
- GARCÍA DE ENTERRÍA, Eduardo.** La batalla por las medidas cautelares. Derecho Comunitario Europeo y proceso contencioso-administrativo español. Madrid, Editorial Civitas, 2.ª edición, 1995
- GARCÍA LLOVET, E.** El principio de no autoinculpación en el procedimiento administrativo sancionador. Revista Xurídica Galega, Nº 18, 1998
- GARCÍA MANZANO, P.:** *Garantías del contribuyente.* En Revista Gaceta F, n.º 45.1987.
- GARRIDO FALLA, F.:** Comentarios a la Constitución. Editorial Civitas. Madrid, 1980. *La Inspección como actividad administrativa.* En XXX Semana de Estudios de Derecho financiero. I.E.F. Madrid, 1984. *Tratado de Derecho administrativo.* Vol. I y 11.10. Editorial Tecnos. Madrid, 1987; *Tratado de Derecho Administrativo. Vol II,* parte general: conclusión, editorial Tecnos, décima edición, Madrid, 1992
- GARRIDO FALLA, Fernando y Otros.** *Comentarios a la Constitución.* Madrid, Editorial Civitas S.A., 1985
- GAZERRO, F.** La dichiarazione tributaria nell'accertamento e nel contenzioso, Milán, Editorial Giuffrè, 4ª edición, 1969
- GIARDINA, E.** Le basi teoriche del principio della capacità contributiva. Milán, Editorial Giuffrè, 1961

- GIMÉNEZ-REYNA RODRÍGUEZ, E.:** *Obligaciones formales, infracciones y sanciones en el I.V.A.* En Revista D.F. y H.P, n.º 157.1982. *El Contribuyente y el procedimiento de gestión.* En XXXI Semana de Estudios de Derecho financiero. I.E.F. Madrid, 1983. *Nueva regulación de las actuaciones de la Inspección tributaria.* En Revista Impuestos, n.º 2.1985. *Las liquidaciones paralelas.* En Revista Impuestos, n.º 2.1985. *Factores condicionantes de la inspección de los tributos.* En Revista Impuestos, n.º 10. 1985.
- GIMENO SENDRA, Vicente.** *La naturaleza de la defensa penal a la luz de la C.E. y el C.E.D.H.* Revista Jurídica de Castilla – La Mancha, abril, 1989
- GIULIANI FONROUGE, L.M.:** *Derecho tributario.* Vol. I, segunda edición, Editorial Depalma. Buenos Aires, 1970.
- GÓMEZ DEL CASTILLO, Manuel.** *El comportamiento procesal del imputado (silencio y falsedad).* Librería Bosch, Barcelona, 1979
- GONZÁLEZ GARCÍA, A.I.:** *La importancia de la auditoría para la gestión tributaria.* En Revista del Instituto de censores jurados de cuentas de España, n.º 4.1981.
- GONZÁLEZ GARCÍA, E.:** *Derecho tributario material y formal.* En Revista II.P.E, n.º 94.1985.
- GONZÁLEZ MÉNDEZ, A.:** La conformidad del acta inspectora como criterio de graduación
- GONZÁLEZ PÁEZ, E.:** Recursos y garantías del Contribuyente. 2.-a Editorial Madrid, 1975. La competencia de la inspección de los tributos en su gestión. En Revista Crónica T, n.º 45.1983.
- GONZÁLEZ RIVAS, Juan José.** Estudio-Comentario Jurisprudencial de la Protección Constitucional de los Derechos Fundamentales. Editorial Comares, primera edición, Granada, 1992.
- GUERRERO ARIAS, E. Y ROSSICH ROMEU:** *Desarrollo y terminación del procedimiento de inspección tributaria.* En Revista Impuestos, n.º 10.1986.
- GUIO MONTERO, F.:** La denuncia pública en el Reglamento General de la Inspección de los tributos. En Revista Gaceta F, n.º 37.1986. El Contribuyente ante la inspección de Hacienda. Editorial Lex Nova. 2.- Editorial Valladolid, 1987. La visita de la Inspección (1) y (11). En Revista Carta T, n.º 67 y 68.1988.
- GUTIÉRREZ LÓPEZ, Eugenio.** *Rebelión fiscal y educación tributaria.* Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, XXXII Semana de Estudios de Derecho Financiero, 1986
- GUY DELORME:** Relaciones entre la Administración fiscal y el contribuyente hasta la presentación de la declaración. Memoria de la Asociación española de Derecho financiero. Madrid, 1981. La inspección general de la inspección de los tributos en Francia y en España. En Revista Presupuesto y gasto público, n.º 12.1982.
- HERGUETA GARCÍA, J.A.:** *Garantía jurídica del contribuyente en vía administrativa.* En XXXI Semana de Estudios de Derecho financiero. I.E.F. Madrid, 1983.
- HERRERA MOLINA, Pedro Manuel.** *La potestad de información tributaria sobre terceros.* Madrid, Editorial La Ley, 1993; *Una decisión audaz del Tribunal Constitucional Alemán: el conjunto de la carga tributaria del contribuyente no puede superar el 50% de sus ingresos. Análisis de la Sentencia del BverfG de 22 de junio de 1995 y de su relevancia para el ordenamiento español.* Revista

- Impuestos, N° 14, Vol. II, 1996. Los derechos a guardar silencio y a no declarar contra sí mismo en el proceso inspector. Comentario y traducción de la sentencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos de 17 de diciembre de 1996 Saunders v. United Kingdom. En revista Impuestos, N° 15 y 16, agosto, 1997.
- HOFFMAN y ZEFFERT.** The South African Law of Evidence. Johannesburg, Editorial Clarendo, 4.ª edición, 1988
- HUELÍN MARTÍNEZ DE VELASCO, J.** Los derechos fundamentales del contribuyente antes las Haciendas Públicas. En Revista Gaceta Fiscal N° 68, 1989.
- IBÁÑEZ GARCÍA, Isaac.** Notas y referencias sobre el "Estatuto del Contribuyente". En Revista Estudios Financieros 176 noviembre, 1997.
- JACOBO Y BURGUILLO, J.M.A:** La información tributaria en España. Ministerio de Economía y Hacienda. Secretaría General Técnica. Centro de publicaciones. Madrid, 1987.
- JIMÉNEZ ASENJO, Enrique.** Nueva Enciclopedia Jurídica. Barcelona, Editorial F. Seix, Tomo VI, 1985, bajo la voz "Declaración de los procesados".
- JUAN LOZANO, Ana María.** La inspección de Hacienda ante la Constitución, Editorial Marcial Pons, primera edición, Madrid, 1993; Una propuesta para la articulación entre los procedimientos tributarios sancionadores y los desarrollados por los órganos de gestión e inspección en orden a la aplicación de los principios constitucionales. En Revista Estudios Financieros N° 173-174 agosto-septiembre, 1997. Análisis crítico del Reglamento por el que se desarrolla el régimen sancionador tributario (RD 1930/1998)". En Quincena Fiscal, N° 20, 2000
- KAMEN, Henry.** La Inquisición Española. Editorial Critica, Barcelona, 1979
- KRUSE, H.W.** Derecho Tributario. Parte General. Madrid, Editorial de Derecho Financiero y Editoriales de Derecho Reunidas, 1978
- LAGO MONTERO, J.M.** Procedimiento sancionador separado del procedimiento de liquidación tributario. Reflexiones sobre el derecho a no autoinculparse. XIX Jornadas Latino-Americanas de Direito Tributario, Vol. II, Lisboa, 1998
- LASARTE ÁLVAREZ, Javier.** La fiscalización tributaria. Resumen del XIV Asamblea del C.I.A.T.» En Revista Crónica T, n.º 34.1980; Jurisprudencia Constitucional 1990 - 1995. Coordinador. Obra colectiva: ADAME MARTÍNEZ, Francisco D.; GUERRA REGUERA, Manuel; RAMOS PRIETO, Jesús; LASARTE LÓPEZ, Rocio, Editorial Fundación El Monte, primera edición, Sevilla, 1996.
- LINARES MARTÍN DE ROSALES, J.:** Coordinación y colaboración de la inspección tributaria en el Estado de las Autonomías. En XXXI Semana de Estudios de Derecho financiero. I.E.F. 1983.
- LIÑÁN NOGUERAS, Diego.** Efectos de las sentencias del Tribunal Europeo de Derechos Humanos y Derecho Español, En REDI, tomo XXXVII, 1985
- LÓPEZ BORJA DE QUIROGA, J.** El convenio Europeo, el Tribunal Europeo y el derecho a un juicio justo. Editorial Akal, 1ª edición, Madrid, 1991.

- LÓPEZ DÍAZ, Antonio.** El derecho a no autoinculparse y a no declarar contra sí mismo en el procedimiento sancionador en materia tributaria. XIX Jornadas Latino-Americanas de Direito Tributario, Vol. II, Lisboa, 1998
- LÓPEZ GETA, J.M.:** Reflexiones acerca del deber de llevanza de contabilidad y otras obligaciones de control y registro en el sistema impositivo español. En Revista Impuestos, n.º 5. 1985.
- LÓPEZ MARTÍNEZ, Juan.** Los Deberes de Información Tributaria, Editorial Marcial Pons e Instituto de Estudios Fiscales, primera edición, Madrid, 1992; La impugnabilidad de los requerimientos de obtención de información por parte de los sujetos sobre los que se proyecta la «trascendencia tributaria» de la información solicitada (Al hilo del comentario a la R. del T.E.A.C., de 3 de diciembre de 1991). Crónica Tributaria, Nº 64, 1992
- LÓPEZ PINA, Antonio** (Director de la Edición). La Garantía Constitucional de los Derechos Fundamentales. Alemania, España, Francia e Italia, Editorial Civitas, primera edición, Madrid, 1991.
- LOUZAO; C.A.:** Fiscalización tributaria. En Revista Trimestre fiscal, n.º 22. 1984. Lucas Murillo, P.: «El derecho a la autodeterminación informativa.» Editorial Tecnos. Temas clave. Madrid, 1990.
- LUCAS DURÁN, Manuel.** El acceso de datos en poder de la Administración Tributaria, Pamplona, Editorial Aranzadi, 1997
- LUCIFREDI.** Le prestazioni obbligatorie in natura dei privati alle pubbliche amministrazioni, Padova, 1934
- LUIS DÍAZ-MONASTERIO DE, F.:** El deber de colaboración tributaria de las empresas crediticias. En Revista Crónica T, n.º 24.1978.
- MANTERO SÁENZ, Alfonso.:** Acta con prueba preconstituida. En Revista H.P.E, n.º 48.1977 Las actas inspectoras de comprobado y conforme. En Revista Crónica T, n.º 30.1979. Captación de información tributaria: La reciente experiencia española. Comunicación presentada en la XVI asamblea del C.I.A.T. Asunción, 1982. La función inspectora tributaria. Civitas. R.E.D.F, n.º 41.1984 La nueva normativa sobre liquidaciones derivadas de las actuaciones inspectoras; R.D. 2077/1984 de 31 de octubre. En Revista Crónica T, n.º 51.1984. La función inspectora en la Hacienda pública. En XXX Semanas de Estudios de Derecho financiero. I.E.F. Madrid, 1984. La documentación inspectora. En Revista Crónica T, n.º 52.1985. Información técnica, jurídica y fáctica al servicio de la Administración tributaria. en Política e información en las reformas tributarias. I.E.F. Madrid, 1986. El deber de información tributaria. Los artículos 111 y 112 de la L.G.T. En Revista Crónica T, n.º 53.1986. Procedimiento en la inspección de los tributos. En XXXI Semana de Estudios de Derecho financiero. I.E. F. Madrid, 1986. Procedimiento en la inspección tributaria. Escuela de la Hacienda Pública. M. de Economía y Hacienda. 3.- Editorial Madrid, 1987.
- MANTERO SÁENZ, Alfonso y CUESTA RODRÍGUEZ, Mariano.** Procedimiento en la Inspección Tributaria. Madrid, Editorial de Derecho Financiero y Editoriales de Derecho Reunidas, 4ª edición, 1990
- MARÍN VACAS, V.:** Problemas que suscita el régimen de infracciones desde la perspectiva de la comprobación tributaria. En XXXII Semana de estudios de Derecho financiero.
- MÁRQUEZ MÁRQUEZ, Antonio.** La inspección de los tributos y los administradores sociales: de la responsabilidad tributaria a la penal. En Revista Estudios Financieros Nº 180 marzo, 1998. Reflexiones acerca de los límites reales de las garantías del contribuyente en la fase de comprobación-investigación inspectora de. En Revista Derecho Financiero y Hacienda Pública Nº 239 marzo, 1996.

- MÁRQUEZ SILLERO, Carmen.** Las facultades de la Inspección Tributaria frente a las garantías del contribuyente: necesidad de una reforma. En Revista Quincena Fiscal Nº II mayo, 1995.
- MARTÍN BASTERRECHEA, J.F.:** Vicisitudes históricas de la Inspección General de la Hacienda pública. En Revista Crónica T, n.º 16.1976.
- MARTÍN DELGADO, J. M.** Los nuevos procedimientos tributarios: Las declaraciones-liquidaciones y las declaraciones complementarias. Revista Hacienda Pública Española, Nº 84, 1983
- MARTÍN MUNCHARRAZ, A.:** *Lugar y tiempo de las actuaciones inspectoras.* En Revista Gaceta F, n.º 39.1986.
- MARTÍN QUERALT, Juan.** Interpretación de normas tributarias y Derecho Constitucional, Crónica Tributaria, Nº 64, 1992; La aplicación de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre en los procedimientos administrativos en materia tributaria. En Revista Tribuna Fiscal Nº 32 junio, 1993.
- MARTÍNEZ LAFUENTE, A.:** La comprobación de valores a efectos tributarios: Aspectos sustantivos. En Revista H.P.E, n.º 80.1983. Derecho tributario. Estudios sobre jurisprudencia tributaria. Civitas. Madrid, 1985. Notas sobre la nueva regulación de las infracciones tributarias. Civitas. R.E.D.F, n.º 47-48.1986. Procedimiento de Gestión tributaria y delito fiscal. En Revista CISS Comunicación. 1988.
- MEILÁN GIL, José Luis.** *El deber de información de los profesionales a la Administración tributaria.* Civitas Revista Española de Derecho Financiero, Nº 54, abril/junio, 1987
- MENÉNDEZ, J.:** El deber de colaboración de los bancos y el secreto bancario. En Revista D.F. y H.P, n.º 134.1970.
- MERINO JARA, I.:** Algunas reflexiones sobre la potestad sancionadora de la Administración tributaria. En Revista Impuestos, n.º 12.1987.
- MESTRE DELGADO, E.:** *La Defraudación Tributaria por Omisión.* Ministerio de Justicia. Secretaría General Técnica. Servicio de publicaciones. Madrid, 1991.
- MÍGUELEZ del Río, Carlos.** *Principios del Proceso Penal y la Presunción Constitucional de Inocencia.* En A.A.V.V. Cuadernos de Derecho Judicial, Consejo General del Poder Judicial, Madrid, 1992
- MONER MUÑOZ, E.** *Las intervenciones corporales.* En A.A.V.V. *Las restricciones de los derechos fundamentales de la persona en el proceso penal.* Cuadernos de Derecho Judicial, Consejo General del Poder Judicial, Madrid, 1993
- MONTORO PUERTO, M.** Garantías constitucionales de carácter procesal: "Derecho a no declarar contra si mismos". En Revista Economist & Jurist, Nº 20, julio-agosto, 1996.
- MORENILLA RODRÍGUEZ, José María.** La ejecución de sentencias del Tribunal Europeo de Derechos Humanos, en BIMJ, nº 1554, 1990
- MORENO SUÁREZ:** *La declaración anual de operaciones con terceros.* En Revista Impuestos, n.º 12.1987.
- MORILLO MÉNDEZ, Antonio:** Función inspectora y función comprobadora en el ámbito tributario. XXX Semana de E.D.F. I.E.F. Madrid, 1984; Deberes de colaboración en el procedimiento de la Inspección de los Tributos: la intervención obligatoria y los terceros. Revista Impuestos, 1987, Vol II

- MUÑOZ BAÑOS, Cipriano.** *Infracciones Tributarias y Delitos contra la Hacienda Pública*, Editoriales de Derecho Reunidas, primera edición, Madrid, 1996; *Naturaleza y contenido de las actas y actos de la inspección tributaria*. XXI Semana de E.D.F. I.E.F. Madrid, 1983, publicado en 1986.
- NAWIASKY, Hans:** *Cuestiones fundamentales de Derecho tributario*. Publicado en la traducción española por el I.E.F. Madrid, 1982.
- NEVES DORNELLES, F.:** *La simplificación de las obligaciones de los contribuyentes*. En Política e Información en las Reformas Tributarias. C.I.A.T. Secretaría de Estado de Hacienda. I.E.F. Madrid, 1986.
- NIETO, Alejandro.** *Derecho Administrativo Sancionador*. Editorial Tecnos, segunda edición, Madrid, 1993
- NOGUEROSLES PEIRO, Nicolás.** *La intimidad económica en la doctrina del Tribunal Constitucional*, Civitas Revista Española de Derecho Administrativo, Nº 52, 1986
- NOMELÍ GALIARDO, J.:** La información jurídica en EE.UU, el acceso a la documentación por computador. R.A.P, n.º 83.1977.
- NÚÑEZ PÉREZ, G.:** La actividad administrativa de comprobación tributaria. R.E.D.F, n.º 52.1986.
- ORÓN MORATAL, Germán.** *Notas sobre el concepto de tributo y el deber constitucional de contribuir*. En V.V.A.A. El sistema económico en la Constitución española, XV Jornadas de Estudio de la Dirección General de lo Contencioso Administrativo, Madrid, volumen II-B 1994.
- ORTELLS RAMOS; MONTON REDONDO, MONTERO AROCA Y GÓMEZ COLOMER.** *Derecho Jurisdiccional III- Proceso Penal*, Editorial Boch, Barcelona 1991
- OTERO CASTELLÓ, J.:** La inspección tributaria en el Derecho fiscal internacional. Crónica tributaria, n.º 40.1982.
- PAGANI, P.J.:** *La función de fiscalización*. En Revista trimestre fiscal, n.º 22. 1984.
- PALAO ARRIETA, C.:** *Instrucciones de gestión e inspección*. En Revista Impuestos, n.º 2. 1987.
- PALAO TABOADA, C.:** *Naturaleza y estructura del procedimiento de gestión tributaria en el derecho español*. Estudio preliminar a la traducción del T. III de A. Berliri. *Principios del Derecho tributario*. Madrid, 1974. *Ordenanza tributaria alemana*. Traducción. I.E.F. Madrid, 1980. *El nuevo procedimiento de la Inspección Tributaria*. H.P.E, n.º 80.1983. Las actas de inspección en la L.G.T. Crónica Tributaria, n.º 50.1984. *Derecho financiero y tributario*. Cóllex. Madrid, 1985. *El reglamento de Inspección, una disposición tardía e insuficiente*. Gaceta Fiscal, n.º 87. Octubre, 1986. *La Potestad de obtención de información fiscal de la Administración tributaria y sus límites*. Gaceta Fiscal, n.º 45.1987. *La separación de los procedimientos de liquidación y sancionador*, Inédito. Memoria de conferencia pronunciada con motivo del curso extraordinario en Derecho Financiero y Tributario de la Universidad Complutense de Madrid: "Temas actuales del Derecho Financiero" en el Instituto de Estudios Fiscales (Madrid), junio, 1997. *Lo "blando" y lo "duro" del Proyecto de Ley de derecho y garantías del contribuyente*. En Revista Estudios Financieros Nº 171 junio, 1997.
- PARRA DE MAS, SANTIAGO.** *Apuntes para un trabajo sobre la colaboración jurídica de los administrados en el campo fiscal*. Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, XII Semana de Estudios de Derecho Financiero, 1965

- PASO BENGEOA y JIMÉNEZ JIMÉNEZ. Derechos y garantías del contribuyente. Comentarios a la Ley 1/1998. CISS, Valencia 1998.
- PASTOR RIDRUEJO, José Antonio. Curso de Derecho Internacional Público y Organizaciones Internacionales. Editorial Tecnos, cuarta edición, Madrid, 1992.
- PECES-BARBA MARTÍNEZ, Gregorio. Derecho Positivo de los Derechos Humanos. Editorial Debate, primera edición, Madrid, 1987; Curso de derechos fundamentales. Universidad Carlos III de Madrid y BOE, Madrid, 1995.
- PEDRAZA BOCHONS, J.V.: Competencia para las actuaciones derivadas de las actuaciones inspectoras. En Revista Valenciana d'estudies autonòmics, n.º 1. 1985.
- PEÑA GABÓN, José Miguel. Ley 1/1998: procedimiento de Inspección. En Revista de Estudios Financieros, Nº 182, mayo, 1998
- PEÑA VELASCO DE LA, G.: Las empresas de seguros y los deberes de colaboración e información en España. En Estudios sobre tributación del seguro privado. Civitas. Madrid, 1986.
- PÉREZ DE AYALA PELAYO, Concepción. El procedimiento de la Inspección de los Tributos en su Reglamento General, Trabajo inédito 1986. Temas de Derecho financiero. Servicio de publicaciones de la Facultad de Derecho de la Universidad Complutense. Madrid, 1988.
- PÉREZ DE AYALA, J.L.: Curso de Derecho Tributario. Vol. 1 y II. 3.- Editorial Madrid. Edersa, 1989. (Obra realizada conjuntamente con Eusebio González.)
- PEREZ DE AYALA, J.L. y GONZÁLEZ GARCÍA, E. Curso de Derecho Tributario. Tomo I, Madrid, Editorial Edersa, 3ª edición, 1983
- PÉREZ ROYO, Fernando. Fundamento y ámbito de la reserva de Ley en materia tributaria. HPE N.º 14, 1972; Las fuentes del Derecho tributario en el nuevo ordenamiento constitucional. Obra colectiva Hacienda y Constitución, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1972; El principio de legalidad tributaria en la Constitución. En "Estudios sobre el Proyecto de Constitución", C.E.C., Madrid, 1978; La represión del fraude tributario y el nuevo delito fiscal. Medidas Urgentes de reforma fiscal. Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1978; La contribución de la Corte Constitucional italiana a la doctrina sobre el principio de legalidad tributaria, en "El Tribunal Constitucional", Vol III, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1981; Principio de legalidad, deber de contribuir y Decretos-Leyes en materia tributaria, en R.E.D.C., N.º 13, 1985; Los delitos y las infracciones en materia tributaria, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1986; Los delitos fiscales desde la perspectiva del Derecho comparado. En Crónica Tributaria N.º 60, 1989; Derecho Financiero y Tributario (Parte General). Editorial Civitas, 6.ª edición, Madrid, 1996; Derecho Financiero y Tributario (Parte General), Civitas, 10ª Ed., Civitas, 2000
- PÉREZ ROYO, Fernando y AGUALLO AVILÉS, Ángel. Comentarios a la Reforma de la Ley General Tributaria, Navarra, Editorial Aranzadi, 1996
- PEREZAGUA CLAMANGIRAND, L. La denuncia pública en la nueva Ley de Presupuestos. Revista Impuestos, 1987/I, página 39. Citado por Herrera Molina, página 36
- PERULLES MORENO, J.M.: El nuevo procedimiento de gestión tributaria. R.E.D.F, n.º 45. 1985. El secreto bancario en el ámbito tributario. En Revista Impuestos n.º 9.1986.

- PICÓ I JUNOY, Joan. *Las Garantías Constitucionales del Proceso*. Editorial J.M. Boch, primera edición, Barcelona, 1997. *Aspectos de la prueba de confesión, pericial y de presunciones en la doctrina del Tribunal Constitucional*. En Revista Tribunal, N° 10, octubre, 1992.
- PINEL LÓPEZ, E.: *El Tribunal Constitucional y el secreto bancario*. En Revista de Derecho bancario y bursátil, n.º 17. 1985.
- POLAKIEWICZ, Jörg; JACOB-FOLTZER, Valérie. *The european human rights convention in domestic law: the impact of Strasborg case-law in states where direct effect is given to the convention*. En Human Rights Law Journal, volumen 12, 1991
- POLO SORIANO, A.: *La presunción de veracidad de los documentos de la Inspección*. En Revista Impuestos, n.º. 1985.
- PONT CLEMENTE, Joan Francesc. *Separación, en vía de comprobación e investigación por la Inspección Tributaria, del procedimiento de liquidación respecto del procedimiento sancionador*. En Revista Técnica Tributaria N° 27 octubre-diciembre, 1994.
- PONT MESTRE, M.: *El problema de la resistencia fiscal*. Editorial Bosch. Barcelona, 1972. *La prueba preconstituida del hecho imponible en la Ley General Tributaria*. Civitas. R.F.D.F, n.º 14.1977. *Los documentos de la Inspección: Diligencias, Comunicaciones, Informes y Actas*. En Revista D.F. y H.P, n.º 171.1984. *El asesor fiscal del contribuyente en el procedimiento de inspección*. En Revista D.F. y H.P, n.º 164.1984. *Protección jurídica del contribuyente en las esferas normativa y aplicativa, contrastes y desajustes*. En Revista D:F: y H.P, n.º 198, 1987. *Valoración y comprobación de valores en la L.G.T*. En Revista Actualidad F, n.º 6.1988. *Acerca de la pretendida condición de súbdito del contribuyente y de sus garantías ante la Inspección*. En Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública N° 241, 1996.
- PORTERO GARCÍA, L. *¿Derecho Constitucional a no declarar?*. En Memoria de la Fiscalía General del Estado de 1993, Madrid, 1994; *Principio de igualdad y deber de contribuir en la Jurisdicción Constitucional*. I.E.F., Papeles de Trabajo 25/89 septiembre.
- PUEYO MASÓ, J.A.: *El derecho de la inspección a examinar la contabilidad de los contribuyentes*. En Revista Crónica T, n.º 41.1982. *Las funciones de la inspección de los tributos en la Ley General Tributaria*. En Revista Crónica T, n.º 50.1984. *Las actas y el procedimiento de actuación de la Inspección en el R.D. n.º 412/1982 de 12 de febrero*. En Revista H.P.E, n.º 75.1985.
- PUGLIESE, MARIO: *Instituciones de Derecho financiero*. 2.- Edición. Editorial; Porrúa. 5. A. México, 1976.
- RAMÍREZ MEDINA, E.: *El procedimiento de Inspección tributaria en el Reglamento General de la Inspección de los Tributos*. En Revista Carta T, n.º 32.1986.
- REQUEJO PAGÉS, Juan Luis. *Consideraciones en torno a l posición de las normas internacionales en el Ordenamiento español*, en REDC, n° 34, 1992. *La articulación de las jurisdicciones internacional, constitucional y ordinaria en la defensa de los derechos fundamentales*, en REDC, n° 35, 1992.
- RIVES RIVES, Aurora. *El derecho a no declarar contra sí mismo en el ámbito penal tributario: reflexiones a la luz de la jurisprudencia norteamericana*. Civitas, Revista Española de Derecho Financiero, N° 105, enero-marzo, 2000
- RODRÍGUEZ BEREIJO, A.: *Introducción al estudio del Derecho financiero*. I.E.F. Madrid,, 1976.

- RODRÍGUEZ MORENO, R.:** *La singularidad de la función inspectora en el Derecho comparado*. En XXXII Semana de Estudios de Derecho financiero. I.E.F. Madrid, 1984.
- RODRÍGUEZ VINDAS, Ramón Luis.** *Aproximación a los matices establecidos por la jurisprudencia constitucional en torno a la aplicación de los principios y garantías del orden penal en el ámbito sancionador tributario*. En Revista Estudios Financieros N° 171 junio, 1997.
- ROMANI BIESCAS, A.:** *La eficacia de las garantías legales del contribuyente*. Primeras Jornadas Alicantinas de Estudios Jurídicos y Financieros. Instituto de estudios alicantinos. Serie 1, n.º 2. Alicante, 1973.
- ROMERO COLOMA, Aurelia María** *La prueba de confesión y el interrogatorio del acusado. Una visión psicológica*. Editorial Serlipost, Barcelona, 1989; *El artículo 24 de la Constitución española: análisis y valoración*. Editorial Serlipost, Barcelona, 1993
- ROMERO PI, J.:** *Algunas consideraciones sobre la actividad de documentación de la inspección de los tributos en España y en la República Federal Alemana. Especial referencia a las actas y al prüfungsbericht*. Civitas. R.E.D.F, n.º 52.1986.
- ROMERO PI, Juan.** *Obligaciones del sujeto pasivo (artículo 35 LGT)*. En Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma. Homenaje a Fernando Sáinz de Bujanda. Instituto de Estudios Fiscales. Vol. I, Madrid, 1991
- ROSEMBUJ, Tulio.** *Elementos de Derecho tributario*. Vol. I y II. Editorial P.U.F. Barcelona, 1988; *La inconstitucionalidad del artículo 58.2 de la Ley General Tributaria*. En Revista Quincena Fiscal N° II octubre, 1996.
- ROZAS ZORNOZA, Manuel.** *Las infracciones y sanciones tributarias en su régimen vigente*. Revista Impuestos, Tomo I, 1987
- RUBIO LLORENTE, Francisco; Otros.** *Derechos Fundamentales y Principios Constitucionales (Doctrina Jurisprudencial)*. Editorial Ariel, primera edición, Barcelona, 1995.
- RUFÍAN LIZANA, D. M.A.:** *La constitucionalidad de la regulación de las infracciones y sanciones tributarias en la L.G.T.* Civitas R.E.D.F, n.º 58.1988.
- RUÍZ MIGUEL, Carlos.** El derecho a la protección de la vida privada en la jurisprudencia del TEDH, Cuadernos Civitas, Madrid, 1994; La Ejecución de Sentencias del Tribunal Europeo de Derechos Humanos. Editorial Tecnos, primera edición, Madrid, 1997.
- RUÍZ-JACOBO COLOMER, Damaso.** *El derecho del inculpado a no declarar y a no decir la verdad*. En Poder Judicial, N° 6, marzo, 1983
- S/N.** Se publica la Ley de Derechos y Garantías del Contribuyente Carta Tributaria, Noticiario, 286 marzo, 1998.
- SAIZ ARNÁIZ, Alejandro.** *La apertura constitucional al Derecho internacional y Europeo de los derechos humanos: el artículo 10.2 de la Constitución española*. Editorial del Consejo General del Poder Judicial, Madrid, 1999
- SÁINZ DE BUJANDA, Fernando.** *Estudios de Hacienda y Derecho*. VI. Vols. Instituto de Estudios Políticos. Madrid, 1963; *Hacienda y Derecho*, Tomo V, Madrid, Instituto de Estudios Políticos, 1967; *Notas de*

- Derecho financiero. Servicio de publicaciones de la Facultad de Derecho. Universidad Complutense. Madrid, 1976; La interdicción de la arbitrariedad en la esfera tributaria. En Revista H.P.E, n.º 16. 1972; Sistema de Derecho Financiero Volumen Primero, Facultad de Derecho de la Universidad Complutense de Madrid, primera edición, Madrid, 1977; Sistema de Derecho Financiero Volumen Segundo, Facultad de Derecho de la Universidad Complutense de Madrid, primera edición, Madrid, 1985; Lecciones de Derecho Financiero, Servicio de Publicaciones de la Universidad Complutense de Madrid, décima edición, Madrid, 1993.
- SAMUELSON, Paul** y **NORDHAUS, William D.** Economía. Madrid, Editorial McGraw-Hill, 15ª edición, 1996
- SÁNCHEZ PEDROCHE, J. Andrés.** Algunas cuestiones de interés atinentes a los derechos y garantías en el procedimiento sancionador tributario. Revista de Contabilidad y Tributación N° 208, julio de 2000.
- SÁNCHEZ RAMÍREZ, C.:** En La función investigadora de la Administración tributaria. En Revista Gaceta F. N.º 81.1990.
- SÁNCHEZ RODRÍGUEZ, Luis Ignacio.** Los tratados como fuente del ordenamiento jurídico español, en A.A.V.V., Cursos de Derecho Internacional de Vitoria-Gasteiz 1984, Universidad del País Vasco, Vitoria, 1984
- SÁNCHEZ SERRANO, L.:** En torno a la función comprobadora de la Administración pública en la gestión de los tributos. Civitas R.E.D.F, n.º 3.1974. Los españoles, ¿súbditos fiscales?. Revista Impuestos, Tomos 1992-I y 1992-II. Tratado de Derecho Financiero y Tributario Constitucional. Editorial Marcial Pons, primera edición, Madrid, 1997
- SANCHO JARAÍZ, Daniel.** Manual de Derecho Administrativo I. Vv.aa. Madrid, Editorial Colex, 1997
- SANTAMARÍA, J. A.** Sobre el derecho a la intimidad, secreto y otras cosas innombrables. Revista Española de Derecho Constitucional, N° 15, 1985
- SANTI ROMANO.** Frammenti di un Dizionario Giuridico, Editorial Giuffré, Milán, 1947
- SERENA PUIG, J. M.A:** Las obligaciones contables de los sujetos pasivos y su relación con el artículo 350 bis, apartado a), del Código penal. En Revista Impuestos, n.º 9.1987.
- SERRANO GUIRADO, ENRIQUE.** El deber fiscal en el panorama de los deberes cívicos y sociales. Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, XII Semana de Estudios de Derecho Financiero, 1965
- SESMA SÁNCHEZ, Begoña.** Aspectos críticos de la nueva regulación del procedimiento sancionador tributario, Revista Técnica Tributaria, N° 42, julio-septiembre, 1998
- SILVA MELERO, Valentín.** Nueva Enciclopedia Jurídica. Barcelona, Editorial F. Seix, Tomo IV, 1985, bajo la voz "Confesión de los procesados".
- SOLANA VILLAMOR, Fco.:** El deber de colaboración en la Ley General Tributaria. En Revista Crónica Tributaria, N° 50, 1984.
- SOLER ROCH, M. T.:** Notas sobre la configuración jurídica de las obligaciones y deberes tributarios con especial referencia al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Civitas. Revista Española de Derecho Financiero, N° 25, enero/marzo, 1980. Deberes Tributarios y Derechos Humanos, N° 30, julio-septiembre, 1995. La configuración autónoma del procedimiento sancionador tributario. XIX Jornadas Latino-Americanas de Direito Tributario, Vol. II, Lisboa, 1998

- SORIA JIMÉNEZ, Alberto.** *La problemática ejecución de las sentencias del Tribunal Europeo de Derechos Humanos*, en REDC, N° 36, 1992. Algunas reflexiones en torno a la ejecución de las sentencias del Tribunal Europeo de Derechos Humanos, En ADI, volumen XI
- SUAY RINCÓN, J.** *La discutible vigencia de los principios de imparcialidad y de contradicción en el procedimiento administrativo sancionador*. Revista de Administración Pública, N° 123, 1990
- TEJERA VICTORY, J.M.:** Obligación de las mutualidades laborales de proporcionar datos a la inspección de Hacienda. A.D.G.C.E. 1966-1973. Vol. II.
- TEJERIZO LÓPEZ, José Manuel.** *El principio de tutela judicial efectiva y los procedimientos tributarios*. Civitas Revista Española de Derecho Financiero, N° 82, abril-junio, 1994; *Procedimientos tributarios y garantías del contribuyente*. Civitas Revista Española de Derecho Financiero, N° 100, octubre-diciembre, 1998
- TELLO BELLOSILLO.** *Ley de Derechos y garantías de los Contribuyentes*. En Revista Estudios Financieros N° 180 marzo, 1998. *Temas para un debate sobre la regulación de los «procedimientos de gestión, recaudación e inspección» en la nueva Ley General Tributaria*. Crónica Tributaria, N° 63, 1992
- TORREALBA NAVAS, Adrián.** *Los Hechos Ilícitos Tributarios en el Derecho Costarricense*. Editorial Centro de Estudios Tributarios, primera edición, San José, Costa Rica, 1997.
- TUROT.** *Pénalités fiscales: une «zone de transit» du Droit administratif*. En Revista RJF, 4/1992
- URIARTE Y ZULUETA.** *Los sujetos pasivos en el procedimiento recaudatorio*. En Revista H.P.E, n.º 2.1970.
- VALDÉS COSTA, R.:** *Las garantías del contribuyente frente al fisco*. Informe presentado a las II Jornadas chileno-uruguayas de Derecho comparado. En L.J.U. T. XXXIX. II. 1974. Curso de Derecho tributario. Vol. 1. Introducción e Ingreso Públicos. Montevideo, 1970.
- VÁZQUEZ SOTELO, J.L.** *Presunción de inocencia del imputado e íntima convicción del Tribunal*. Editorial Bosch, Barcelona, 1984
- VEGA SANZ, M.T.** *Derechos Humanos y Consejo de Europa*. Colección de Temas Constitucionales, Ministerio de Justicia. Madrid, 1985
- VELAYOS MARTÍNEZ, I.** *El derecho del imputado al silencio*. En Revista Justicia, I y II, 1995.
- VERGARA BLANCO, A.:** *Sobre el fundamento del secreto bancario*. En Revista D.F. y H.P, n.º 194. 1988.
- VILLALOBOS QUIRÓS, Enrique.** *Derecho Tributario*, Editorial Universidad Estatal a Distancia, primera edición, segundar reimpresión, San José, Costa Rica, 1995. *Nociones de Derecho Financiero*, Editorial Universidad Estatal a Distancia, segunda edición, quinta reimpresión, San José, Costa Rica, 1992.
- VOGEL, Klaus.:** *La Hacienda pública y el Derecho constitucional*. En Revista H.P.E, n.º 53.1959.
- ZABALA RODRÍGUEZ-FORNOS, A.:** *Comentarios al Reglamento General de la Inspección de los Tributos*. En Revista CISS Comunicación, n.º 34.1986.

ZORNOZA PÉREZ, Juan J.. El Sistema de Infracciones y Sanciones Tributarias (Los principios constitucionales des derecho sancionador), Editorial Civitas, primera edición, Madrid, 1992.