

CAPÍTULO TERCERO

EL DERECHO A NO AUTOINCRIMINARSE EN EL ÁMBITO TRIBUTARIO

Carlos PALAO TABOADA*

Sumario: I. *Introducción. Fundamento del derecho a no autoincriminarse en la Constitución Española y en el Convenio Europeo de Derechos Humanos.* II. *La aplicación del derecho a no autoincriminarse en el ámbito tributario en la jurisprudencia del TEDH. Corriente crítica.* III. *Doble contenido del derecho a no autoincriminarse.* IV. *Concepto de procedimiento penal.* V. *Carácter autoincriminatorio de la información.* VI. *Problemas especiales del derecho a no autoincriminarse en el ámbito tributario. El principio de “claridad procedimental”.* VII. *Las actuaciones de la administración tributaria relacionadas con el proceso por delito fiscal.* VIII. *La posición de los tribunales españoles sobre el derecho a no autoincriminarse.*

I. INTRODUCCIÓN. FUNDAMENTO DEL DERECHO A NO AUTOINCRIMINARSE EN LA CONSTITUCIÓN ESPAÑOLA Y EN EL CONVENIO EUROPEO DE DERECHOS HUMANOS

El derecho a no autoincriminarse o autoinculparse es una de las principales garantías procesales en materia penal, en un sentido amplio, que comprende al derecho administrativo sancionador. El presente trabajo examina el alcance de este derecho en el ámbito específico del derecho tributario con especial referencia al derecho español.¹ En dicho ámbito surgen problemas especiales derivados del posible conflicto entre el derecho a no autoincriminarse, y el deber de los ciudadanos de comunicar a la administración tributaria los datos

* Catedrático emérito de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad Autónoma de Madrid.

¹ Este trabajo se basa fundamentalmente en el estudio siguiente, Palao Taboada, Carlos, *El derecho a no autoinculparse en el ámbito tributario*, Madrid, Civitas, 2008.

necesarios para la aplicación de los tributos, deber cuyo incumplimiento se sanciona, es decir, se exige coactivamente.

La Constitución Española, del 27 de diciembre de 1978 (CE) consagra este “derecho fundamental” con la siguiente fórmula: “todos tienen derecho... a no declarar contra sí mismos, a no confesarse culpables y a la presunción de inocencia” (artículo 24.2). En la garantía de este derecho desempeña un papel fundamental el Tribunal Europeo de Derechos Humanos (TEDH) establecido por el Convenio Europeo para la Protección de los Derechos Humanos y de las Libertades Fundamentales (en adelante CEDH), del 4 de noviembre de 1950, conocido también como Convenio de Roma. El artículo 10.2 de la CE dispone que “[l]as 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”, entre los cuales se encuentra el CEDH.

El CEDH no consagra de manera expresa el derecho a no autoincriminarse, pero el TEDH lo considera incluido en el derecho a un proceso equitativo, establecido en el artículo 6o., cuyo apartado 1 expresa lo siguiente: “toda persona tiene derecho a que su causa sea oída equitativa, públicamente y dentro de un plazo razonable, por un Tribunal independiente e imparcial, establecido por la Ley, que decidirá los litigios sobre sus derechos y obligaciones de carácter civil o sobre el fundamento de cualquier acusación en materia penal dirigida contra ella”. Por su parte, el apartado 2 establece que “[t]oda persona acusada de una infracción se presume inocente hasta que su culpabilidad haya sido legalmente declarada”. Según el TEDH,

el derecho a guardar silencio y —uno de sus componentes— el derecho a no contribuir a la propia incriminación son normas internacionales generalmente reconocidas que están en el corazón de la noción de proceso equitativo consagrado por [el artículo 6o.]. Su razón de ser radica, entre otras cosas, en la protección del acusado contra una coerción abusiva por parte de las autoridades, lo que evita los errores judiciales y permite alcanzar los fines del artículo 6o. (sentencias *John Murray...* y *Funke...*). En particular, el derecho a no contribuir a la propia incriminación presupone que, en un asunto penal, la acusación trata de fundar su argumentación sin recurrir a elementos de prueba obtenidos mediante coacción o presiones con desprecio de la voluntad del acusado. En este sentido está estrechamente ligado al principio de presunción de inocencia consagrado en el artículo 6o., párrafo 2 del Convenio.²

² Sentencia del 17 de diciembre de 1996, caso *Saunders c. Reino Unido* (Rep. 1996-VI, p. 2044), párrafo 68 (traducción del autor sobre la base de los textos inglés —original— y francés).

Este párrafo se cita por el TEDH en numerosas sentencias relativas a este derecho.

Es de señalar que el derecho a no autoincriminarse en una investigación previa a un procedimiento sancionador ha sido reconocido también por el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas (actualmente Tribunal de Justicia de la Unión Europea), en varias sentencias relativas al derecho de la competencia, en las que reconoce el carácter fundamental de éste, como derivado del derecho de defensa.³

II. LA APLICACIÓN DEL DERECHO A NO AUTOINCRIMINARSE EN EL ÁMBITO TRIBUTARIO EN LA JURISPRUDENCIA DEL TEDH. CORRIENTE CRÍTICA

La jurisprudencia consolidada del TEDH⁴ ha reconocido que el derecho a no autoincriminarse es aplicable cuando la información que tiene este carácter se pretende obtener en el marco de procedimientos tributarios y puede dar lugar a la imposición de sanciones por la infracción de normas fiscales. Sin embargo, no puede desconocerse que en el seno del propio Tribunal de Estrasburgo se ha manifestado, en ocasiones, una cierta tendencia de excluir a los procedimientos de investigación tributaria del ámbito de aplicación de ese derecho. En general, la tendencia aludida se basa en la consideración de que la persecución de determinados delitos, entre los cuales se encuentran los fiscales, exige prescindir del derecho a la no autoincriminación o cuando menos, restringir considerablemente su alcance.

Un ejemplo destacado de dicha corriente es la opinión expresada por el juez Martens en su voto particular en la sentencia del caso *Saunders*.⁵ De acuerdo con ella, el legislador nacional es libre, en determinados casos, para decidir que el interés general para averiguar la verdad y llevar a los responsables ante la justicia tiene prioridad sobre el privilegio contra la no

³ Entre otras, sentencias del 21 de septiembre de 1989, asuntos acumulados 46/87 y 227/88, *Hoehst AG c. Comisión*, 18 de octubre de 1989, asunto 374/87, *Orkem SA c. Comisión* y asunto 27/88, *Solvay & Cie. c. Comisión*.

⁴ La línea principal está formada por las sentencias del 25 de febrero de 1993, en el caso *Funke c. Francia* (Rec. Serie A, núm. 256-A), 24 de febrero de 1994, caso *Bendenoun c. Francia* (Rec. Serie A, núm. 284), 17 de diciembre de 1996, caso *Saunders c. Reino Unido* y 3 de mayo de 2001, caso *J.B. c. Suiza* (Rep. 2001-III, p. 435). Para un resumen amplio de la jurisprudencia del TEDH en esta materia, *cf.* Sanz Díaz-Palacios, José Alberto, *Derecho a no autoinculparse y delitos contra la Hacienda Pública*, Madrid, Colex, 2004, pp. 223 y ss.

⁵ Véase sobre el voto particular de Martens, aquí sintetizado en sus ideas esenciales, Palao Taboada, Carlos, *op. cit.*, pp. 156 y ss.

autoincriminación. El interés general que el juez Martens tiene presente es ante todo, la lucha contra el fraude, incluido el fraude fiscal —más adelante habla de “fraude societario” —; a su juicio, existe una diferencia esencial entre las distintas formas de “fraude grave” y los delitos “ordinarios” como: robo, violencia, asesinato, etcétera; en éstos, el descubrimiento del delito precede casi siempre a la investigación, la cual trata simplemente, por regla general, de determinar “quién lo hizo”, mientras que en casos de fraude, la investigación tiene como primer y principal propósito resolver si el delito ha sido cometido o no. Esta diferencia es esencial, sostiene Martens, ya que explica por qué las investigaciones de delitos ordinarios caen dentro del ámbito del artículo 6o. del CEDH, mientras que las investigaciones sobre posibles fraudes no lo hacen. Quienes son objeto de investigaciones del primer tipo resultan por lo común *ipso facto* “acusados en materia penal”, en el sentido autónomo que esta expresión tiene en el artículo 6o. del CEDH, mientras que quienes están sometidos a una investigación sobre un posible fraude no asumen dicha condición, y por tanto, a éstos se les puede negar los privilegios en cuestión en el primer nivel sin vulnerar el artículo 6o. del CEDH. Con relación en la utilización de la información obtenida en el procedimiento de investigación en el posterior juicio de naturaleza penal, en el que sí sería aplicable el artículo 6o. del CEDH, es cuando habría que hacer la distinción propuesta por Martens.

En defensa de su postura, Martens alega que ningún derecho fundamental es absoluto, afirmación que comparte el TEDH. La cuestión es, entonces, qué bienes pueden prevalecer frente al derecho a la no autoincriminación. En opinión del juez Martens —restrictiva del derecho a la no autoincriminación—, la lucha contra determinados fraudes (en primer lugar el fiscal) sería uno de estos bienes. Sin embargo, no parece que el sacrificio del derecho en cuestión sea proporcionado a ese fin: el fraude se combate ante todo, mediante una investigación en la que en principio, el derecho a no autoinculparse (en la modalidad de derecho a guardar silencio) no puede invocarse. El interés público que entra en conflicto con el derecho a no autoinculparse (aspecto de la utilización de los datos autoincriminatorios) es en realidad el de sancionar al infractor, sanción que si bien contribuye por su efecto preventivo a luchar contra el fraude, no es indispensable para este fin.

La idea de que a efectos de la aplicación de las garantías del artículo 6o. del CEDH debe distinguirse entre distintas clases de delitos o infracciones se encuentra también en la sentencia del TEDH del 23 de noviembre de 2006, en el caso *Jussila c. Finlandia*,⁶ en el que, sin embargo, la garantía con-

⁶ Demanda núm. 73053/01.

siderada no era el derecho a no autoincriminarse, sino a la celebración de una vista oral, que ciertamente no rige respecto de todas las sanciones cubiertas por el artículo citado, lo cual, en cierta medida, explica la distinción propuesta por el Tribunal. Éste alude a los casos penales “que no tienen un significativo carácter infamante” y, tras afirmar que la interpretación autónoma de la noción de “acusación en materia penal” adoptada por el TEDH ha servido de apoyo a una ampliación gradual del aspecto penal del artículo 6o. del CEDH a casos no estrictamente pertenecientes a las categorías tradicionales del derecho penal, como las sanciones administrativas, afirma que “[l]os recargos fiscales difieren del núcleo duro del derecho penal; en consecuencia, las garantías del aspecto penal del artículo 6o. no se aplican necesariamente en todo su rigor”. Los criterios de distinción entre las distintas clases de infracciones apuntados por la sentencia citada plantean problemas difíciles de aplicación en vista de su indeterminación.

Finalmente, la sentencia del 5 de abril de 2012, caso *Chambaz c. Suiza*,⁷ que estimó la vulneración del artículo 6.1 del CEDH, lleva dos votos particulares relativos a la aplicación de esta garantía en materia fiscal. En el primero, el juez Zupančič afirma que “el derecho a no contribuir a su propia incriminación no se aplica ordinariamente a las cuestiones fiscales”. El argumento fundamental en el que funda esta tesis parece ser la consideración de que “las cuestiones fiscales son por definición cuestiones de propiedad, que no se refieren a la integridad de la personalidad del interesado, sino únicamente a sus bienes en el sentido del artículo 1o., párrafo 1, del Protocolo núm. 1”. A la vista de este precepto,⁸ es sorprendente que se conecte la fiscalidad con su párrafo primero y no con el segundo. Sostiene el citado magistrado que hay que distinguir por un lado, “la persona misma del interesado que sufre un proceso en un asunto penal y, de otro, los bienes del interesado que interesan por lo general al derecho privado y a la fiscalidad y no guardan relación con la esencia misma vida privada y el ser íntimo del interesado, principalmente protegidos por el derecho de no contribuir a la propia incriminación”. Añade que más allá de las anteriores consideracio-

⁷ Demanda núm. 11663/04, párrafo 45. Véase el comentario a esta sentencia de Sanz Díaz-Palacios, José Alberto, “El derecho de los contribuyentes a no autoinculparse en el asunto *Chambaz contra Suiza*”, *Revista Tribuna Fiscal*, núm. 263, 2012, pp. 25 y ss.

⁸ El protocolo adicional al CEDH, del 20 de marzo de 1952, dispone en su artículo 1o. que “toda persona física o moral tiene derecho al respeto de sus bienes. Nadie podrá ser privado de su propiedad más que por causa de utilidad pública y en las condiciones previstas por la ley y los principios generales del Derecho Internacional. Las disposiciones precedentes se entienden sin perjuicio del derecho que poseen los Estados de poner en vigor las leyes que juzguen necesarias para la reglamentación del uso de los bienes de acuerdo con el interés general o para garantizar el pago de los impuestos u otras contribuciones o de las multas”.

nes, las cuales califica de “más bien metafísicas”, existe una razón práctica para no aplicar el derecho a la no autoincriminación a las cuestiones de propiedad en general y a las fiscales en particular: “si se impusiera a los Estados contratantes esta manera de concebir la autoincriminación, ello abriría inmediatamente una caja de Pandora llena de objeciones por parte de los contribuyentes de cada país, que se considerarán víctimas de una obligación de contribuir a su propia incriminación simplemente porque deben suministrar a las autoridades documentos en los que se incriminan”.

En el otro voto particular de la sentencia *Chambaz*, la juez Power-Forde, tras poner de manifiesto algunas contradicciones de la jurisprudencia del TEDH en esta materia, concluye con las siguientes observaciones sobre la aplicación del derecho a no autoincriminarse en materia fiscal:

Finalmente, conozco los numerosos argumentos que se pueden aducir a favor de la aplicabilidad del artículo 6 a los procedimientos fiscales [véase, por ejemplo, el voto discrepante del juez Lorenzen en *Ferrazzini c. Italia* (—GC—, núm. 44759/98, Rep. 2001-VII)]. Veo los efectos perversos que produce la discrepancia en el planteamiento del Tribunal respecto de las sanciones fiscales y de los procedimientos de determinación de las obligaciones fiscales, y quizá sería necesario revisar toda la cuestión de la aplicación del Convenio a los contribuyentes. Por mi parte, considero que la apreciación de las obligaciones fiscales y la imposición de multas por infracción de los preceptos del derecho fiscal hacen referencia al «núcleo duro de las prerrogativas del poder público, y que en ellas es predominante el carácter público de la relación entre el contribuyente y la colectividad» (*Ferrazzini c. Italia*, § 29).

La posición de la juez Power-Forde es contraria a la del juez Zupančič, en cuanto considera que las relaciones fiscales no son materia relativa al derecho de propiedad. En el caso *Ferrazzini c. Italia*, citado por la juez Power-Forde, que fue resuelto por la sentencia del TEDH del 12 de julio de 2001, el demandante alegó la vulneración de su derecho a obtener una resolución “dentro de un plazo razonable”, reconocido también en el artículo 6.1 del CEDH. La reclamación en el derecho interno se dirigía contra la imposición de una sanción administrativa con la que se conminaba el pago de un impuesto dentro de cierto plazo; su naturaleza parece ser similar a la de una multa coercitiva. Las partes estaban de acuerdo en que la cuestión no estaba relacionada con una acusación penal, por lo que el artículo 6.1 del CEDH sólo podía ser aplicado en su “aspecto civil”, es decir, si se consideraba que se trataba de un litigio sobre “derechos y obligaciones de carácter civil”. El TEDH resume su doctrina sobre este concepto, que considera “autónomo”

y afirma que procedimientos que el derecho nacional clasifica como parte del derecho público pueden estar comprendidos en el aspecto civil del artículo 6o. si el resultado es decisivo para derechos y las obligaciones privados. Sin embargo —llega a la conclusión—, citada por la juez Power Forde, de que en las cuestiones fiscales es predominante la naturaleza pública de la relación entre el contribuyente y la comunidad, y caen fuera del ámbito de los derechos y obligaciones civiles. En consecuencia, el Tribunal declara no aplicable al caso el artículo 6.1 del Convenio.

Tiene especial interés el voto particular a la sentencia *Ferrazzini*, formulado por el juez Lorenzen, también citado por la juez Power Forde, que remite sus argumentos a favor de la aplicabilidad del artículo 6o. del CEDH a los procedimientos fiscales. No obstante, lo que el juez Lorenzen propugnaba era la aplicación a dichos procedimientos *del aspecto civil de dicho artículo*, que era el objeto del proceso, *no de su aspecto penal*. En opinión del juez Lorenzen, de los trabajos preparatorios del artículo 6o., resulta que la intención de los redactores de dicho precepto era excluir de su aplicación las disputas entre particulares y gobiernos debido a la dificultad de distinguir entre los órganos administrativos que ejercen potestades discrecionales y los órganos judiciales, y que no se hizo especial referencia a las cuestiones fiscales, las cuales normalmente no son discrecionales, sino que se basan en la aplicación de normas legales más o menos precisas; pero que no era intención de los redactores excluir definitivamente de la aplicabilidad del artículo 6o. a las disputas en el ámbito administrativo. Examina el juez Lorenzen la doctrina del TEDH sobre la aplicación del aspecto civil de dicho artículo, y concluye con un criterio central como si los intereses pecuniarios del particular han estado en juego en el procedimiento, incluso en situaciones en las que el trasfondo del litigio era claramente fiscal. Éste debe ser, a su juicio, el punto de partida “al menos cuando los intereses pecuniarios de un particular están directamente afectados y la injerencia no está basada en el ejercicio de poderes discrecionales”. Afirma el citado magistrado que:

[N]o es dudoso que la obligación de pagar impuestos afecta directa y sustancialmente a los intereses pecuniarios de los ciudadanos y que en una sociedad democrática la imposición (su base, pago y recaudación, a diferencia de los conflictos relativos al derecho presupuestario) se basan en la aplicación de normas legales y no en la discrecionalidad de las autoridades.

En consecuencia, en mi opinión, el artículo 6 debe aplicarse a tales disputas a no ser que circunstancias especiales justifiquen la conclusión de que la obligación de pagar impuestos no debe ser considerada “civil” con arreglo al artículo 6, párrafo 1 del Convenio.

Más adelante, Lorenzen añade que en la gran mayoría de los Estados contratantes, las disputas sobre materias fiscales pueden ser resueltas mediante procedimientos ordinarios por un juez o tribunal, por lo que —afirma— es difícil ver por qué es todavía necesario conceder a los Estados una prerrogativa especial en el marco del Convenio en este campo, negando así a los litigantes en materias fiscales las garantías procesales elementales del artículo 6o., párrafo 1. Este rechazo es difícil de justificar cuando el Tribunal ha incluido a los litigios fiscales en el aspecto penal de dicho artículo, y cita el caso *Bendenoun*. La protección del artículo 6o. del CEDH variaría entonces, dependiendo de la regulación de los procedimientos fiscales en los distintos ordenamientos jurídicos, e incluso dentro de un mismo ordenamiento jurídico, añade el juez Lorenzen, puede depender de que los procedimientos sancionadores y liquidatorios estén o no unidos. Una interpretación del Convenio que lleve a resultados tan aleatorios, concluye, dista de ser satisfactoria por lo que en el caso en presencia el artículo 6.1 del CEDH es aplicable.

III. DOBLE CONTENIDO DEL DERECHO A NO AUTOINCRIMINARSE

El derecho a no autoincriminarse encierra un doble contenido: en primer lugar, el derecho a no declarar contra sí mismo, es decir, a guardar silencio, que constituye su manifestación originaria, unida al derecho a no declararse culpable, como aparece en la Constitución Española. Esta es la vertiente del derecho a no autoincriminarse que expresa su enunciado latino, *nemo tenetur se ipsum prodere*, resumida en el verbo *nemo tenetur*, con el que frecuentemente se enuncia el principio de respeto al derecho en cuestión. En segundo lugar, el derecho a no autoincriminarse se opone a que la información autoincriminatoria obtenida bajo coacción se utilice como prueba de cargo en un procedimiento penal.

El primero de estos dos contenidos, es decir, el derecho a guardar silencio rige únicamente en el seno de un procedimiento penal; en el marco de un procedimiento inquisitivo de otra naturaleza —como es el caso de una inspección tributaria—, el sujeto no tiene derecho a rehusar la información que le sea legítimamente requerida, incluso bajo la amenaza de una sanción. En efecto, es doctrina consolidada del TEDH que el derecho a no autoincriminarse no prohíbe el empleo de coacción para obtener información fuera del contexto de un procedimiento penal.⁹ Sin embargo, sí lo tiene

⁹ Sentencia del 8 de abril de 2004, caso *Weh c. Austria*, demanda núm. 38544/97, párrafo 44.

a que la información así obtenida que tenga carácter autoincriminatorio no sea empleada para imputarle en un procedimiento o proceso penal. Por tanto, la manera de tutelar el derecho a la no autoincriminación varía en función de la naturaleza del procedimiento dentro del cual se demanda la información: en un procedimiento penal por medio del derecho a no declarar contra sí mismo, en un procedimiento no penal mediante la no utilización como prueba acusatoria de los datos obtenidos. De aquí la importancia que tiene determinar si nos encontramos o no ante un procedimiento penal.

No obstante, esta distinción pierde su sentido en el supuesto de que el procedimiento penal y el procedimiento inquisitivo no penal se encuentren unidos, como sucede cuando la inspección tributaria no sólo tiene por finalidad la determinación de la cuota tributaria, sino también la imposición de una sanción por infracción. En tal supuesto es necesario, en principio, reconocerle al sujeto el derecho a guardar silencio, lo cual indudablemente va en perjuicio de la finalidad inquisitiva (liquidadora cuando se trata de la materia tributaria) del procedimiento. Sólo si al imponer la sanción fuera posible no tomar en consideración las pruebas autoincriminatorias cabría negarle al sujeto el derecho a rehusar la información y en este caso, la unión o separación de los procedimientos sería indiferente desde el punto de vista del derecho a no autoincriminarse. En la práctica no parece fácil que se prescinda de las pruebas autoincriminatorias, por lo que la confusión de procedimientos produce una contaminación insalvable entre ellos. El problema de la aplicación del derecho a guardar silencio en el procedimiento de inspección sólo se plantea, por tanto, en una situación de falta de separación de dicho procedimiento y el de liquidación.

En la sentencia del 3 de mayo de 2001, caso *J. B. c. Suíza*,¹⁰ el TEDH estimó que vulneraba el derecho a no autoincriminarse en un contexto de unión de dichos procedimientos, la exigencia de documentos con información relativa a su renta, ya que si de ellos resultaba una renta que no había sido gravada, el contribuyente podría ser acusado de una infracción de evasión fiscal. Esta misma doctrina se reitera en la sentencia del caso *Chambaz*.

IV. CONCEPTO DE PROCEDIMIENTO PENAL

De las consideraciones precedentes resulta que la vigencia del principio *nemo tenetur* en el ámbito de las infracciones administrativas tributarias —el delito fiscal es cuestión aparte— depende de que se considere que el procedimiento

¹⁰ Nota 4, párrafo 66.

tendente a su sanción tiene a estos efectos naturaleza penal. La jurisprudencia española ha equiparado tradicionalmente los ilícitos penal y administrativo, y el artículo 25.1 de la CE extiende la aplicación del principio de legalidad penal a las infracciones administrativas. En vista de este precepto, el Tribunal Constitucional declaró muy tempranamente la existencia de un único *ius puniendi* del Estado, por lo que los principios del orden penal son aplicables si bien “con ciertos matices” al derecho administrativo sancionador. Esta misma doctrina se aplica al derecho sancionador tributario por la sentencia del Tribunal Constitucional 76/1990, del 26 de abril.

También, el TEDH ha admitido en diversas sentencias que un procedimiento tendente a la imposición de sanciones tributarias constituye una “acusación en materia penal” en el sentido del artículo 6.1 del CEDH, concepto que el Tribunal considera “autónomo”, es decir, independiente de la naturaleza que le atribuya el correspondiente derecho nacional. Sin embargo, los criterios utilizados por el Tribunal para resolver esta cuestión no siempre han coincidido. Una de las sentencias más recientes en las que se aborda este problema es la del 23 de noviembre de 2006,¹¹ en el asunto *Jussila c. Finlandia*, en la que el TEDH pasa revista a sus decisiones precedentes en este punto, partiendo de la afirmación de que la doctrina consolidada del TEDH establece tres criterios, a veces designados como “criterios *Engel*”, por la sentencia en la que se enunciaron inicialmente.¹² Dichos criterios son los siguientes: la calificación que hace de la infracción el derecho interno del Estado interesado, la naturaleza de la infracción y la gravedad de la sanción. El Tribunal coteja estos tres criterios con los cuatro utilizados en la sentencia *Bendenoun*: 1) que la ley que establecía las sanciones se refería a todos los ciudadanos en calidad de contribuyentes; 2) que la finalidad del recargo no era la compensación de un daño, sino que perseguían esencialmente castigar para disuadir de la reiteración de las infracciones; 3) que el recargo se había impuesto en virtud de una norma de carácter general, cuya finalidad era al mismo tiempo preventiva y represiva, y 4) que el importe del recargo era elevado. Señala el TEDH que en la sentencia *Bendenoun* no consideró decisivo ninguno de estos elementos, sino que adoptó un punto de vista cumulativo, que indujo al Tribunal a concluir a favor de la aplicación del aspecto penal del artículo 6o. del CEDH.

Sin embargo, en la sentencia *Jussila*, el TEDH se inclina por conceder preferencia al criterio de la naturaleza de la infracción, siguiendo la orien-

¹¹ Demanda núm. 73053/01.

¹² Sentencia del Tribunal en sesión plenaria del 8 de junio de 1976, asunto *Engel y otros c. los Países Bajos* (Rep. Serie A, núm. 22).

tación de la sentencia del 23 de julio de 2002, en el caso *Janosevic c. Suecia*,¹³ frente a la de la decisión de inadmisibilidad de la demanda adoptada en el asunto *Morel c. Francia*,¹⁴ que atribuyó importancia decisiva al criterio de la severidad de la sanción. El TEDH concluye terminantemente que “de la jurisprudencia del Tribunal no resulta la existencia de un fundamento establecido o autorizado para sostener que la importancia menor de la sanción, ya sea en materia fiscal o en otra distinta, sea decisiva para sustraer a una infracción, cuya naturaleza sea penal atendiendo a otros aspectos, del ámbito de aplicación del artículo 6 [CEDH]”.¹⁵ El Tribunal añade la siguiente declaración, cuya importancia es relevante para el derecho sancionador tributario:

Es más, el Tribunal no está persuadido de que la naturaleza del procedimiento sancionador tributario exija que quede, o deba quedar, fuera de la protección del artículo 6. Argumentos en este sentido tampoco han tenido éxito en materia de disciplina penitenciaria y de infracciones menores de tráfico [véanse, entre otros, *Ezeh y Connors y Öztürk*]. Aunque no cabe duda de la importancia de los impuestos para el efectivo funcionamiento del Estado, el Tribunal no está convencido de que la eliminación de las garantías procesales en la imposición de sanciones punitivas en dicha esfera sea necesaria para mantener la eficacia del sistema fiscal ni, desde luego, que pueda considerarse que está en consonancia con el espíritu y la finalidad del Convenio. En el presente caso, el Tribunal aplicará los criterios *Engel*, tal como han sido descritos antes.¹⁶

Por otra parte, el TEDH considera que no es necesario que las pruebas autoincriminatorias sean efectivamente utilizadas en el procedimiento penal, o que éste haya sido iniciado.¹⁷

Es importante también la doctrina formulada por el TEDH, en la sentencia del 10 de septiembre de 2002, en el caso *Allen c. Reino Unido*.¹⁸ En el que el demandante, requerido por la administración tributaria para presentar una declaración patrimonial bajo amenaza de sanción, presentó una declaración falsa por lo que fue condenado en un proceso penal posterior. El TEDH, al que el demandante acudió alegando vulneración del derecho

¹³ Rep. 2002-VII, p. 1.

¹⁴ Decisión del 3 de junio de 2003 (Rep. 2003-IX, p. 297).

¹⁵ Párrafo 35, traducción del autor a la vista de las versiones inglesa y francesa.

¹⁶ Párrafo 36, traducción del autor.

¹⁷ Sentencia del 4 de enero de 2006, caso *Shannon c. Reino Unido*, demanda núm. 6563, párrafo 34. El asunto es ajeno al derecho tributario.

¹⁸ Rep. 2002-VIII, p. 357.

a no autoincriminarse, afirma que la falsa información sobre sus bienes “no era un caso de autoincriminación coactiva en relación con una infracción cometida anteriormente; era la infracción misma”. Y añade:

es posible que el demandante haya mentido para impedir a la Administración fiscal descubrir una conducta que hubiera podido constituir delito y dar lugar a una acusación. Sin embargo, el derecho a la no autoincriminación no puede interpretarse en el sentido de que confiere una inmunidad general con respecto a las acciones motivadas por la voluntad de eludir una investigación por las autoridades fiscales.

Como dice Herrera Molina, “sería absurdo que los datos reflejados en [las declaraciones tributarias] no pudieran utilizarse para sancionar las infracciones —o delitos— cometidos mediante la propia declaración. En este caso no se «declara contra uno mismo», sino que se refleja el ilícito en el instrumento utilizado para cometerlo”.¹⁹

V. CARÁCTER AUTOINCRIMINATORIO DE LA INFORMACIÓN

El presupuesto esencial del derecho a no autoinculparse es obviamente que la información requerida u obtenida bajo coacción tenga carácter autoincriminatorio; en los términos del artículo 24.2 de la CE, que constituya una “declaración contra sí mismo” del imputado actual o futuro. Queda inmediatamente fuera del concepto el sometimiento al control de alcoholemia y demás pruebas análogas.²⁰ La información de carácter autoincriminatorio resulta, así, delimitada negativamente.

¹⁹ Herrera Molina, Pedro Manuel, “Los derechos a guardar silencio y a no declarar contra sí mismo en el procedimiento inspector (comentario y traducción de la Sentencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos, del 17 de diciembre de 1996, *Saunders c. United Kingdom*)”, *Revista Impuestos*, núm. 2, 1997, pp. 1075 y ss.

²⁰ Sentencia del Tribunal Constitucional 161/1997, del 2 de octubre, y jurisprudencia constitucional precedente citada por ella en su fundamento jurídico 4. En el fundamento jurídico 7 se afirma que las pruebas para la comprobación de la conducción bajo la influencia de alcohol, drogas tóxicas, estupefacientes o sustancias psicotrópicas, y, entre ellas, las de espiración de aire a través de un alcoholímetro, no constituyen en rigor una declaración o testimonio, por lo que no pueden suponer vulneración alguna de los derechos a no declarar, a no declarar contra uno mismo y a no confesarse culpable.

El concepto de declaración autoincriminatoria se precisa aún más en el mismo fundamento jurídico en los términos siguientes: “las pruebas de detección discutidas, ya consistan en la espiración de aire, ya en la extracción de sangre, en el análisis de orina o en un examen médico, no constituyen actuaciones encaminadas a obtener del sujeto el reconocimiento de determinados hechos o su interpretación o valoración de los mismos, sino simples pericias

Este punto de vista negativo es también el que adopta el TEDH cuando establece que el derecho a no autoinculparse no se extiende a la utilización en el procedimiento penal de datos que pueden ser obtenidos del acusado mediante el uso de poderes coercitivos, pero que tienen una existencia independiente de la voluntad del acusado, tales como los documentos obtenidos en virtud de un mandamiento, muestras de aire, sangre, orina y tejido corporal para un análisis del ADN.²¹

Esta delimitación negativa, ampliamente aceptada en lo esencial por la doctrina española, se justifica con el argumento de que si le consta a la administración que la información ya existe (es decir, no es necesario que la cree el requerido), podría ser obtenida por la autoridad por medios intencionalmente coercitivos que la simple sanción a la negativa de proporcionarlos (por ejemplo, mediante la extracción forzosa de sangre). De este modo, el criterio de la existencia independiente de la voluntad del imputado se relaciona con el de la certeza de la existencia de los materiales que la doctrina toma de la jurisprudencia del TEDH.²² Aunque este último criterio constituye, en cierto aspecto, una rectificación del anterior —en el sentido de que considera que el derecho a no autoincriminarse cubre los datos cuya existencia, si bien es independiente del sujeto, no le consta de manera cierta a la administración—, en realidad deriva de él, pues la entrega de dicha información equivaldría a una manifestación (nueva) del contenido de los referidos materiales, por mucho que estos tuvieran una previa existencia separada del sujeto.

Un tercer criterio propuesto por la doctrina española es el de la obligatoriedad de la llevanza por el sujeto pasivo de libros o registros que recojan

de resultado incierto que, con independencia de que su mecánica concreta no requiera sólo un comportamiento exclusivamente pasivo, no pueden catalogarse como obligaciones de autoincriminarse, es decir, como aportaciones o contribuciones del sujeto que sostengan o puedan sostener directamente, en el sentido antes dicho, su propia imputación penal o administrativa”.

²¹ Sentencia del 17 de diciembre de 1996, caso *Saunders c. Reino Unido*, párrafo 69. La misma idea se repite en la sentencia *J. B. c. Suiza*, párrafo 68, si bien la expresión que emplea esta última es “independiente de la persona”, que no es exactamente equivalente a la anterior y cuyo significado es más impreciso. En su voto particular a la sentencia *Saunders*, párrafo 12, el juez Martens critica la distinción entre materiales “que tienen una existencia independiente de la voluntad del acusado”, que pueden ser utilizados en el proceso penal y materiales obtenidos “desconociendo la voluntad del acusado”, que no podrían utilizarse. Se pregunta Martens “¿por qué habría un acusado de estar libre de coacción para hacer declaraciones incriminadoras pero no para colaborar en aportar datos incriminadores?”. En su opinión, “en ambos casos no se respeta la voluntad del acusado en cuanto es forzado a ocasionar su propia condena”.

²² Sentencia del 23 de febrero de 1993, caso *Funke c. Francia*, párrafo 44.

los datos que pueden constituir pruebas de cargo.²³ Dicha obligatoriedad excluiría el carácter autoincriminatorio de tales datos; más exactamente, sustraería su comunicación a la protección del derecho a no declarar contra sí mismo. El fundamento de este criterio es poco firme en cuanto es extraño a la naturaleza y contenido del dato; en efecto, el carácter autoincriminatorio del registro no resulta afectado por el deber de llevarlo. El criterio examinado es el resultado de la preferencia que se otorga en este caso a la utilización de la información frente al derecho a no autoinculparse. En realidad, este criterio ha sido elaborado *ex profeso* para excluir del alcance del derecho a no autoinculparse a la contabilidad y los registros fiscales. En efecto, parece como si tanto los tribunales como los autores retrocedieran ante las consecuencias graves que podrían derivarse para la Hacienda Pública de la aplicación del derecho a no autoincriminarse a la exhibición de esos documentos.

El Tribunal Constitucional utiliza otro argumento para llegar a esta conclusión: la equiparación de la exhibición de los documentos contables a la prueba de alcoholemia.²⁴ Esta equiparación es al menos discutible si se considera que mientras que la prueba alcoholométrica sólo tiene una finalidad potencialmente incriminatoria, los datos e informaciones exigidos por las normas fiscales tienen primariamente una finalidad tributaria y sólo accidentalmente una sancionatoria. Cuestión distinta es que la probabilidad de que la contabilidad “oficial” y los registros fiscales contengan en sí mismos información autoincriminatoria sea, en realidad, seguramente muy baja. Las irregularidades o falsedades contables, preparatorias de infracciones tributarias o delitos fiscales, o el origen ilícito de los ingresos contabilizados resultarán normalmente de datos extracontables.

En realidad, todos estos criterios apuntan en la misma dirección: una persona se autoincrimina cuando pone en conocimiento del órgano sancionador informaciones o datos que éste desconocía y no tenía otra manera de averiguar, y en los cuales puede fundarse su sanción o condena. Este es también el significado originario del derecho a no declarar contra sí mismo, cuando se abole la tortura en los albores del derecho penal de la Ilustración, derecho que es inseparable del derecho a no declararse culpable, al que va unido en la Constitución. Según esto, autoinculpación equivale a confesión: acción de confesar, o sea, “decir alguien una cosa que antes o a otras per-

²³ Este criterio coincide sustancialmente con la *required records doctrine* del Tribunal Supremo de los Estados Unidos, establecida inicialmente en la sentencia *Shapiro c. United States*, 335 US 1, 1948.

²⁴ Sentencias del TC 76/1990, del 26 de abril, fundamento jurídico 10 y 161/1997, del 2 de octubre, fundamento jurídico 7.

sonas ha procurado ocultar”.²⁵ Para determinar el carácter autoincriminatorio de una información es necesario tomar en consideración las circunstancias del caso; no pueden aplicarse mecánicamente criterios abstractos.

Resulta orientadora a estos efectos la distinción formulada por Aguallo Avilés y García Berro entre “aportar” y “soportar” la prueba de cargo, que se relaciona directamente con la presunción de inocencia, íntimamente vinculada al derecho a la no autoinculpación. Según los autores citados,²⁶ el fundamento *último* de los derechos a no declarar contra sí mismo y a no declararse culpable se encuentra 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.

Añaden que “solo se «aporta prueba» cuando se ponen conscientemente en conocimiento del poder público datos incriminatorios que no se hallaban *a su alcance* en el momento del requerimiento”.²⁷

VI. PROBLEMAS ESPECIALES DEL DERECHO A NO AUTOINCRIMINARSE EN EL ÁMBITO TRIBUTARIO. EL PRINCIPIO DE “CLARIDAD PROCEDIMENTAL”

Los conflictos que plantea el derecho a no autoincriminarse en el ámbito tributario provienen de que los elementos que constituyen el presupuesto de hecho de la obligación tributaria o hecho imponible y de los demás deberes fiscales coinciden en su mayor parte con los que forman el supuesto de hecho de la infracción administrativa o el delito fiscal, ya que éstos consisten pre-

²⁵ Voz “confesar”, Moliner, María, *Diccionario de uso del español*, Madrid, Gredos, 1970. El DRAE, 21a. ed., recoge como segunda acepción de la voz “confesar” la de “reconocer o declarar alguien, obligado por la fuerza de la razón o por otro motivo, lo que sin ello no reconocería ni declararía”.

²⁶ Aguallo Avilés, Ángel y García Berro, Florián, “Deber de colaborar con la administración tributaria y derecho a no autoinculparse: un conflicto aparente”, *El asesor fiscal ante el nuevo siglo*, Madrid, Asociación Española de Asesores Fiscales, 2000, pp. 92 y ss. Se apoyan estos autores en la sentencia del TJCE, en el caso *Orkem c. Comisión*, párrafo 35, en la sentencia del TEDH en el caso *Saunders*, párrafo 68 y en la sentencia del TC 161/1997, fundamento jurídico 5.

²⁷ *Ibidem*, p. 100. El eje de la definición se desplaza, entonces, a la noción de “estar al alcance”, no del todo precisa y que, a la vista de los ejemplos que ponen (pp. 101 y ss.) los autores citados se inclinan a entender en un sentido casi físico.

cisamente en la vulneración de tales deberes. Esto es lo que explica que en muchos países el procedimiento de liquidación del tributo estuviera inicialmente unido al procedimiento sancionador, de manera que la administración tributaria al mismo tiempo que determinaba la cuantía de la deuda tributaria imponía, en su caso, las sanciones procedentes por las infracciones cometidas. Es más, en el derecho español, bajo la vigencia de la primera Ley General Tributaria 230/1963, del 28 de diciembre, las sanciones tributarias formaban parte de la deuda tributaria y se imponían junto con la cuota tributaria y los restantes componentes de dicha deuda. Esta unión, cuya constitucionalidad fue planteada por algunos tribunales, pero el Tribunal Constitucional rehusó a examinar, ya que tenía graves inconvenientes, como el de minimizar la importancia del examen del elemento subjetivo (culpabilidad) de la infracción. De esta manera, la infracción adquiría un carácter cuasi objetivo y se imponía mecánicamente en la mayoría de los casos, bastando con que se hubiera producido el hecho objetivo de la infracción. Esta situación perduró hasta la llamada Ley 1/1998, del 26 de febrero, titulada Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, que separó, al menos formalmente, los procedimientos tributarios de liquidación y sancionador.

La mencionada comunidad de base fáctica de la obligación tributaria y la infracción plantean el problema de conciliar la necesidad de utilizar en la imposición de la sanción los datos obtenidos en el procedimiento de liquidación, especialmente por medio de la actividad inspectora que forma parte de éste, con el respeto del derecho a la no autoincriminación. Como más atrás hemos anticipado, la manera de tutelar este derecho depende de que los procedimientos de liquidación o imposición y sancionador se encuentren unidos o separados.

En el supuesto de unión de ambos procedimientos, la práctica imposibilidad de no tomar en consideración los datos autoincriminatorios al imponer la sanción hace que el principio *nemo tenetur* sólo pueda cumplirse reconociendo el derecho del contribuyente a guardar silencio en el único procedimiento; es decir, a rehusar la información que se le requiere y, por tanto, a no ser castigado por esta negativa. La cuestión que entonces se plantea es cuándo puede el contribuyente, normalmente dentro del procedimiento de inspección, ejercer el derecho a rehusar la información autoincriminatoria. No se trata en rigor del momento del nacimiento de este derecho, que asiste al sujeto desde que entra en relación con la administración en el procedimiento inquisitivo, sino de en qué supuesto el derecho, por así decirlo, se activa, cuándo puede invocarlo el sujeto. La respuesta es que en cualquier momento; en primer lugar porque sólo él puede saber si la información que se le requiere tiene contenido autoincriminatorio; pero, sobre

todo, porque esta posibilidad es la esencia misma del derecho a guardar silencio, que no depende del contenido de la información que se rehúsa, por trivial e irrelevante que éste sea.

Si bien el contribuyente que rehúsa por este motivo su colaboración no puede ser sancionado por ello, se expone, naturalmente, a otras consecuencias desfavorables; asume, por ejemplo, el riesgo de una estimación indirecta; es decir, que su deuda tributaria se determine por la administración prescindiendo de los datos que le son negados y recurriendo, por tanto, a los indicios de que ésta dispone; de una manera, por tanto, más inexacta en perjuicio del contribuyente. Por otro lado, la administración no debe utilizar esta posibilidad como amenaza al contribuyente que se acoge a su derecho a guardar silencio, lo cual vendría a equivaler a una coacción vulneradora del propio derecho a no autoincriminarse.

En el supuesto de que los procedimientos de liquidación y sancionatorio se hallen separados, el deber de colaboración del contribuyente rige plenamente en el primero de ellos en el que no es aplicable el derecho a no autoincriminarse, puesto que no tiene naturaleza penal. El contribuyente no puede rehusar la información requerida y su negativa puede ser objeto de sanción. En tal supuesto, la manera de satisfacer el derecho a no autoincriminarse consiste en no utilizar la información autoincriminatoria obtenida en el procedimiento de imposición como fundamento de la acusación en el procedimiento penal. Con esta limitación, en contra de posturas doctrinales que propugnan la absoluta incomunicación entre ambos procedimientos, nada impide el trasvase al procedimiento sancionador de la información obtenida en el procedimiento de liquidación; así lo exige la efectividad de las sanciones tributarias, indispensable, a su vez, para la eficacia del sistema tributario.

De aquí que —desde la perspectiva que nos interesa— no sea criticable lo dispuesto en el artículo 210. 2 de la LGT, que proviene del artículo 34.2 de la LDGC: “los datos, pruebas, o circunstancias que obren o hayan sido obtenidos en alguno de los procedimientos de aplicación de los tributos regulados en el título III de esta ley y vayan a ser tenidos en cuenta en el procedimiento sancionador deberán incorporarse formalmente al mismo antes de la propuesta de resolución”. Tan sólo lo sería si se interpretara en el sentido de que la incorporación se ha de producir en todo caso, cualquiera que sea la forma en que la información haya sido obtenida, incluso por confesión del obligado tributario bajo coacción. Pero esta interpretación no viene impuesta por el texto del precepto, que se refiere a los datos, pruebas o circunstancias que “vayan a ser tenidos en cuenta en el procedimiento sancionador”, lo cual deja abierta la posibilidad de que algunos de ellos no sean

incorporados a este procedimiento, entre otros posibles motivos porque ello sería contrario al derecho a no autoinculparse. Quizá podría reprochársele a esta norma que no haya recogido expresamente esta excepción o, siendo más exigentes, que no haya intentado concretar qué datos o pruebas pueden ser aportados al procedimiento sancionador sin menoscabo de aquel derecho fundamental.

Ahora bien, semejante reproche presupondría una respuesta afirmativa a la cuestión de política jurídica de si es o no conveniente que el legislador aborde dicho problema o, más generalmente, el del alcance del principio *nemo tenetur* en el marco de los procedimientos tributarios. Esta cuestión admite tanto una respuesta afirmativa (por ejemplo, el legislador alemán) como una respuesta negativa (deja que sean los tribunales los que concreten dicho alcance caso por caso). No obstante, sería aconsejable una intervención del legislador si los órganos administrativos o los tribunales de justicia desconocen sistemáticamente el derecho a no declararse culpable.

De las consideraciones anteriores se deduce que el derecho a no autoincriminarse es compatible tanto con la unión como con la separación de los procedimientos de liquidación y sancionador, pues tan sólo varía la forma de tutelarlos. Es decir, la separación de ambos procedimientos no es una exigencia del principio *nemo tenetur* y, por tanto, un imperativo constitucional, sino una cuestión de política jurídica. A favor de la separación cabe aducir que facilita la plena aplicación de los tributos sin que del carácter ilícito de las actividades u operaciones generadoras del deber de contribuir se derive ninguna restricción a las potestades administrativas de comprobación e investigación; permite cuando se trata de la imposición directa, realizar, efectivamente el principio de irrelevancia fiscal de la ilicitud de las rentas. Por consiguiente, con la separación se reconoce la primacía del interés fiscal del Estado frente a su interés punitivo. Sin embargo, en el caso de que los procedimientos se hallen mezclados, el sacrificio de la eficacia en la aplicación de las leyes tributarias derivado del derecho a rehusar la colaboración en el procedimiento de liquidación no tiene una compensación en la eficacia en la imposición de sanciones.

Por lo demás, la opinión ampliamente mayoritaria en la doctrina española es favorable a la separación. El motivo fundamental que se aduce en apoyo de esta opinión es que los principios que rigen uno y otro procedimiento son muy distintos. En contra de ella se alegan fundamentalmente razones prácticas, como la dilación en conocer el resultado global de la regularización inspectora o el aumento del número de actos reclamables (no necesariamente de la litigiosidad) al existir resoluciones separadas.

Es necesario señalar que el derecho a guardar silencio no sólo debe reconocerse al contribuyente en el supuesto de la unión de los procedimientos de imposición y sancionador, sino también cuando en el de separación de ambos procedimientos se establece la total comunicación de datos entre uno y otro. En tal caso, si en el momento del trasvase, los datos no son filtrados para eliminar los que tienen carácter autoincriminatorio, esta depuración tiene que hacerse en el seno del propio procedimiento de imposición mediante el reconocimiento en éste del derecho a guardar silencio. Esto es lo que sucede en el sistema alemán, en el que ambos procedimientos son distintos, aunque en ocasiones se realizan por el mismo órgano —especialmente en el caso de investigación por delito fiscal llevada a cabo por la *Steuerfahndung* o Investigación Tributaria—, por lo que en todo caso es posible hablar de relación entre ellos.²⁸ Las líneas esenciales de dicho sistema (establecidos en los §§ 30 y 393 de la Ordenanza Tributaria) son las siguientes:

- Cuando la infracción o delito investigado es de naturaleza no tributaria no es posible el traslado de datos del procedimiento tributario al sancionador, ya que, salvo determinadas excepciones, existe un deber de sigilo de los funcionarios respecto de los datos obtenidos en el procedimiento tributario.
- El deber de sigilo cesa cuando, por el contrario, el procedimiento sancionador se refiere a una infracción o delito de naturaleza tributaria. Por tanto, en este caso, la comunicación entre ambos procedimientos es plena. En este supuesto se prohíbe en el procedimiento administrativo de imposición el uso de medidas coercitivas frente al contribuyente cuando exista el riesgo de autoincriminación, lo cual equivale al reconocimiento del derecho a no colaborar con la administración.

Cuando un mismo órgano realiza los dos procedimientos, sancionador y tributario, existe el riesgo de que utilice para los fines de uno de ellos facultades de que dispone únicamente en el otro. En especial, en el procedimiento

²⁸ Por tanto, es posible distinguir esta situación, en la que hay dos procedimientos gestionados por un órgano común, en la que cabe hablar de unidad meramente orgánica, de la unidad procedimental en sentido más estricto, en la que el procedimiento es único. Sólo en la primera situación tiene sentido plantearse el problema de las relaciones entre los dos procedimientos, en particular la cuestión del trasvase de datos de uno a otro. Sin embargo, la unidad orgánica da lugar a problemas especiales en dichas relaciones, por lo que en mi anterior trabajo, Palao Taboada, Carlos, *op. cit.*, p. 84, había sostenido que “la única separación digna de este nombre es una separación orgánica”, afirmación que es necesario matizar en el sentido expuesto.

tributario, el contribuyente está sujeto al deber de colaboración, que no existe en el procedimiento sancionador, y, a la inversa, no es posible utilizar para la determinación de la deuda tributaria medios de investigación reservados a la persecución de infracciones tributarias. Teniendo esto en cuenta, la doctrina alemana ha elaborado los principios de “adecuación al fin” (*Zweckrichtigkeit*) y “claridad procedimental” (*Verfahrensklarheit*), que han sido recibidos por la doctrina española. Aunque ambos principios están estrechamente relacionados, es posible distinguirlos de la manera siguiente: el principio de “adecuación al fin” exige que los órganos que tienen competencias tanto liquidadoras como sancionatorias utilicen para los fines de cada uno de estos procedimientos los medios o potestades que tienen atribuidas en el respectivo procedimiento, de manera que, por ejemplo, no se empleen para la liquidación instrumentos propios de la potestad sancionadora. Por su parte, el principio de “claridad procedimental” postula que el órgano administrativo indique claramente al sujeto cuál es el procedimiento que se está llevando a cabo. El fundamento de estos principios puede encontrarse en los de seguridad jurídica e interdicción de la arbitrariedad (artículo 9.3 de la CE) y en el principio de buena fe que debe presidir las relaciones entre la administración y los particulares y en particular el ejercicio por aquella de sus potestades (artículo 7.1 del Código Civil).

Sin embargo, hay que señalar que en el derecho español mientras que la diferencia entre las facultades del juez de instrucción difieren claramente de las de la administración tributaria en el marco del procedimiento de imposición, estas últimas no se distinguen de las que utiliza la administración dentro de un procedimiento sancionador. Por eso, en nuestro país, los principios mencionados son especialmente aplicables, como veremos a continuación, a la actividad administrativa previa al pase del tanto de culpa a los tribunales por delito fiscal.

Con el principio de claridad procedimental se relaciona el deber que establece el § 393(1) de la Ordenanza Tributaria alemana, a cargo de la administración de advertir al obligado tributario de su derecho a no ser sometido a medidas coactivas con el fin de obligarse a autoinculparse (es decir, de su derecho a rehusar su colaboración) “cuando existan motivos para ello”, o sea, cuando existan motivos para pensar que el obligado tributario declarará contra sí mismo al contestar a una pregunta o prestar la colaboración requerida, y en todo caso al comienzo de una inspección. Las consecuencias de la omisión de esta advertencia son discutidas en la doctrina alemana, aunque una parte de ésta y cierta jurisprudencia consideran que dicha omisión impide tomar en consideración la información obtenida en el procedimiento penal.

El derecho tributario español no establece semejante deber de advertencia, puesto que no reconoce expresamente el derecho a rehusar la información autoincriminatoria, que, a nuestro juicio, existe en los supuestos antes indicados. Sin embargo, en la doctrina española se ha sostenido la inclusión de esa advertencia en la información que los órganos administrativos deben proporcionar al obligado tributario en cumplimiento del derecho de éste a ser informado, al inicio de las actuaciones de comprobación o inspección sobre la naturaleza y alcance de las mismas, así como de sus derechos y obligaciones en el curso de tales actuaciones (artículos 34, inciso ñ y 147.2 de la LGT).

VII. LAS ACTUACIONES DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA RELACIONADAS CON EL PROCESO POR DELITO FISCAL

La posibilidad de autoincriminación puede surgir dentro de actuaciones de la administración tributaria relacionadas con el proceso penal por delito fiscal. Estas actuaciones pueden ser de dos clases: la primera es la formada por las actuaciones previas al pase del tanto de culpa a los tribunales por un delito fiscal; la segunda la forman las actuaciones llevadas a cabo por órganos administrativos encargados de la investigación penal.

1. *Actuaciones previas al pase del tanto de culpa a los tribunales*

El texto todavía vigente del artículo 180.1 de la LGT dispone lo siguiente:

Si la Administración tributaria estimase que la infracción pudiera ser constitutiva de delito contra la Hacienda Pública, pasará el tanto de culpa a la jurisdicción competente, o remitirá el expediente al Ministerio Fiscal y se abstendrá de seguir el procedimiento administrativo, que quedará suspendido mientras la autoridad judicial no dicte sentencia firme, tenga lugar el sobreseimiento o el archivo de las actuaciones o se produzca la devolución del expediente por el Ministerio Fiscal.

La sentencia condenatoria de la autoridad judicial impedirá la imposición de sanción administrativa. De no haberse apreciado la existencia de delito, la Administración tributaria iniciará o continuará sus actuaciones de acuerdo con los hechos que los tribunales hubieran considerado probados, y se reanudará el cómputo del plazo de prescripción en el punto en el que estaba cuando se suspendió. Las actuaciones administrativas realizadas durante el período de suspensión se tendrán por inexistentes.

Las actuaciones administrativas a las que ahora nos referimos son las que se realizan con el fin de determinar si la infracción descubierta durante un procedimiento administrativo puede efectivamente ser constitutiva de delito contra la Hacienda Pública y, en consecuencia, procede resolver en la forma prevista en el citado precepto.²⁹ Dicho procedimiento será generalmente el de inspección tributaria, pero puede ser también el procedimiento sancionador tributario. La administración tributaria deberá pasar el tanto de responsabilidad a los tribunales³⁰ cuando existan “indicios racionales” de la existencia del delito.³¹ La aparición de los primeros atisbos de delito contra la Hacienda Pública debe llevar a la administración a comprobar si alcanzan la consistencia suficiente como para remitir el asunto a los tribunales. El Reglamento General del Régimen Sancionador Tributario (RGRST), aprobado por RD 2063/2004, del 15 de octubre de 2004 dispone que el jefe del órgano administrativo competente podrá ordenar completar el expediente —obsérvese que no se distingue entre el de liquidación del impuesto y el relativo a los indicios de delito— con carácter previo a decidir sobre su remisión o no a la autoridad que ha de resolver (artículo 32.3, párrafo 2); se trata de actuaciones específicamente dirigidas a la comprobación de los mencionados indicios. Las actuaciones realizadas con esta finalidad constituyen una actividad específica dentro del procedimiento de inspección o sancionador, que la doctrina designa con distintos nombres como “fase preprocesal”,³² “fase previa o interna”³³ u otras semejantes. En opinión de la doctrina que puede considerarse mayoritaria, a la que nos adherimos, tales actuaciones constituyen un procedimiento o, si se quiere,

²⁹ En el supuesto de que el delito que entra en consideración sea distinto de los delitos contra la Hacienda Pública, el precepto aplicable es el párrafo tercero del artículo 95.3 de la LGT, que dice: “cuando se aprecie la posible existencia de un delito no perseguible únicamente a instancia de persona agraviada, la Administración tributaria deducirá el tanto de culpa o remitirá al Ministerio Fiscal relación circunstanciada de los hechos que se estimen constitutivos de delito. También podrá iniciarse directamente el oportuno procedimiento mediante querrela a través del Servicio Jurídico competente”. A diferencia del artículo 180.1 de la LGT, esta norma permite iniciar directamente el proceso penal mediante una querrela. Cfr. Ruiz García, José Ramón, “La relación entre el procedimiento de inspección y el proceso penal por delito contra la Hacienda Pública”, *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 151, 2011, pp. 725 y ss.

³⁰ En adelante omitiremos, para mayor brevedad, mencionar la remisión del expediente al Ministerio Fiscal. Sobre la alternativa entre esta remisión y el pase del tanto de culpa a la jurisdicción; *ibidem*, pp. 741 y ss.

³¹ *Ibidem*, pp. 735 y ss.

³² Sanz Díaz-Palacios, José Alberto, *op. cit.*, capítulo IV.

³³ Ruiz García, José Ramón, *op. cit.*, p. 737.

un subprocedimiento³⁴ dentro de aquel en que surgen los indicios. No refuta esta afirmación el hecho de que el ordenamiento jurídico prescinda de regular esta peculiar actividad administrativa como tal procedimiento con efectos *ad extra*.³⁵

Como indica Ruiz García,³⁶ el procedimiento especial que examinamos se inicia con la formalización de la diligencia en la que constan los hechos que, a juicio del actuario, determinan la posible responsabilidad penal, la emisión del informe preceptivo sobre la presunta concurrencia en los hechos de los elementos constitutivos del delito (artículos 32.2 del RGRST y 98.3, inciso b) del Reglamento General de Gestión e Inspección Tributaria (RGGIT), aprobado por RD 1067/2007, del 27 de julio de 2007). En la diligencia, de la que se entrega un ejemplar a la persona con la que se entiendan las actuaciones (artículo 99.2 del RGGIT), se ha de informar al particular, según el citado autor, de la iniciación de la fase procedimental regulada en el artículo 32 del RGRST y de la posibilidad de que dicha fase concluya con la remisión del expediente al órgano judicial o al Ministerio Fiscal.

La fase preprocesal termina con el acuerdo de pasar el tanto de culpa a la jurisdicción o desistir de ello, acuerdo negativo que debe también ser expreso. La redacción originaria del artículo 180.1 de la LGT ordenaba que antes de pasar el tanto de culpa se diera audiencia al interesado, disposición que fue suprimida por la Ley 36/2006, del 29 de noviembre. La audiencia previa no era una notificación de la resolución aún no adoptada, pero permitía al contribuyente conocer la que probablemente aprobaría el órgano decisor y oponerse a ella. La notificación propiamente dicha de la resolución final no está prevista de manera expresa, aunque es evidente que debe practicarse, tanto si dicha resolución es positiva como si es negativa, teniendo en cuenta su trascendencia respecto de la posición jurídica del contribuyente. Como afirma Ruiz García,³⁷ es aplicable el artículo 58.1 de la Ley 30/1992, del 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, que ordena notificar a los interesados las resoluciones administrativas que afecten a sus

³⁴ *Ibidem*, p. 738.

³⁵ En opinión de Espejo Poyato, Isabel, *Administración tributaria y jurisdicción penal en el delito fiscal*, Madrid, Marcial Pons, 2013, capítulo VI, pp. 125 y ss (especialmente 140), niega la existencia de la “fase preprocesal” concebida como procedimiento administrativo y sostiene que lo que contemplan las normas reguladoras de la actuación administrativa en caso de delito fiscal es la “vía jerárquica”, es decir, los informes internos elevados hasta la autoridad competente para resolver sobre el pase del tanto de culpa.

³⁶ Ruiz García, José Ramón, *op. cit.*, p. 740.

³⁷ *Idem*.

derechos e intereses. Por lo demás, como indica Espejo Poyato,³⁸ la obligación de comunicar al interesado el pase del tanto de culpa se conecta con la necesidad de informarle sobre la interrupción de los plazos de prescripción del derecho a determinar la deuda tributaria (artículo 68.1, inciso *b* de la LGT) y para imponer sanciones tributarias (artículo 189.3, inciso *b* de la LGT). La comunicación al contribuyente interesa también a la administración en cuanto que el pase del tanto de culpa a la jurisdicción es causa de interrupción justificada del cómputo del plazo de duración de las actuaciones inspectoras (artículo 150.4, inciso *b* de la LGT).

La fijación de los hitos inicial y final del procedimiento especial previo al pase del tanto de culpa a la jurisdicción es una exigencia del principio de claridad procedimental.³⁹ El inicio de este procedimiento no afecta al procedimiento dentro del cual aparecieron los indicios de delito, que discurre paralelo a dicho procedimiento especial;⁴⁰ pero por exigencia del mencionado principio, el contribuyente debe conocer en cada momento en cuál de los dos procedimientos en curso se enmarca la concreta actuación administrativa a fin de ejercer los derechos que le corresponden en cada uno de ellos.

Uno de estos derechos, dentro de la “fase preprocesal”, es el derecho a no autoincriminarse. Es evidente que la actividad administrativa en el seno de este procedimiento es una “acusación en materia penal”, en el sentido del artículo 6.1 del CEDH, de acuerdo con la interpretación del TEDH, según la cual, para que este precepto sea aplicable no es necesario que el proceso penal se haya iniciado, sino que basta con que éste se halle simplemente previsto —casos *Weh c. Austria* y *Shannon c. Reino Unido*—. Es cierto que, como observa Ruiz García,⁴¹

[l]a finalidad de las actuaciones complementarias previstas por el artículo 32.3 RS no es la de buscar los medios de prueba que justifiquen en este caso la eventual condena en la vía penal, sino únicamente la de disipar las dudas que puedan existir en la Administración tributaria sobre la concurrencia de

³⁸ Espejo Poyato, Isabel, *op. cit.*, pp. 168 y ss.

³⁹ Ruiz García, José Ramón, *op. cit.*, p. 740.

⁴⁰ Espejo Poyato, Isabel, *op. cit.*, p. 382, sugiere que la persistencia de la paralización de las actuaciones inspectoras a pesar de la separación de los procedimientos tributario y sancionador por la Ley 1/1998 se explica porque “al suponer formalmente la falta de competencia de la Administración, y su inactividad en los casos de delito fiscal, evita el problema de la situación jurídica respectiva de Administración y contribuyente en la denominada «fase preprocesal»”. Sin embargo, la paralización ordenada por el artículo 180.1 de la LGT sólo se produce por el pase del tanto de culpa a la jurisdicción, en la fase preprocesal el paralelismo, más aún, la unidad de procedimientos, se mantiene como se expone en el texto.

⁴¹ *Ibidem*, p. 739.

los requisitos para pasar el tanto de culpa al órgano jurisdiccional o remitir el expediente al Ministerio Fiscal.

Sin embargo, aparte de que es imprecisa la distinción entre indicios lo suficientemente sólidos como para justificar el pase del tanto de culpa y pruebas de la comisión del delito, si tales dudas se resuelven a favor de la elevación a los tribunales, es porque dichas actuaciones han robustecido la sospecha de culpabilidad del infractor y, por tanto, tenían carácter inculpativo frente a éste.

Si la llamada fase preprocesal es un procedimiento penal, es forzoso concluir que rige en ella el derecho a no autoincriminarse en su modalidad de derecho a guardar silencio. No compartimos, la opinión de algunos autores,⁴² según la cual, el contribuyente no puede rehusar la información requerida por la administración, que no podrá ser utilizada en el proceso penal. Esta tesis sólo se justificaría si se estimara que la fase preprocesal forma parte inseparable del procedimiento administrativo en el que se inserta. Por el contrario, en nuestra opinión, ambas son perfectamente distinguibles y su naturaleza es diversa.

Sin embargo, el derecho a no autoincriminarse asumiría supletoriamente la forma de derecho a la no utilización en el proceso penal de las informaciones autoinculpativas obtenidas por la administración en el supuesto de que ésta no comunique al contribuyente sus sospechas de la existencia de delito en el momento en que éstas se conciben, retrasando indebidamente la iniciación formal del procedimiento previo al pase del tanto de culpa, y vulnerando de este modo el principio de claridad procedimental. Al actuar de esta manera, la administración se arroga la función de investigación del delito propia de un juez de instrucción, especialmente si sus pesquisas rebasan lo estrictamente necesario para justificar el pase del tanto de culpa a los tribunales y se extienden a una auténtica acusación.⁴³

⁴² Sanz Díaz-Palacios, José Alberto, *op. cit.*, pp. 208 y ss.

⁴³ Esta práctica incorrecta es denunciada por Bilbao Estrada, Iñaki y Chazarra Quinto, Asunción, "La supresión del trámite de audiencia en los delitos contra la Hacienda Pública. Una reflexión en torno a la deficiente articulación de los procedimientos de aplicación de los tributos y el proceso penal" (I y II), *Revista La Ley*, núms. 6752 y 6753, 9 y 10 de julio de 2007. Los autores citados (I, epígrafe II.3) atribuyen la causa de estas prácticas irregulares al hecho de que el procedimiento tributario no se interrumpa en el momento mismo en que aparecen los indicios delictivos. En resumen, afirman (II, epígrafe V) que el verdadero problema radica en la articulación de los procedimientos de gestión e inspección tributaria con el proceso penal en materia de delitos contra la Hacienda Pública. En concreto, debemos localizarlo en el lapso temporal en [el que] se produce la apreciación por parte de la inspección de los tributos de que los hechos comprobados pueden ser constitutivos de delito y, por tanto, en la consi-

2. *Actuaciones de la inspección tributaria como órgano de investigación de un delito fiscal*

Aunque la inspección tributaria no tiene encomendada legalmente la función de investigar el delito fiscal, es habitual que asuma esta función por mandato del juzgado de instrucción, generalmente en calidad de perito.⁴⁴ Esta caracterización de la inspección plantea diversos problemas, el más importante de ellos es quizá que el Tribunal puede inclinarse a descansar excesivamente en la apreciación del órgano administrativo, aceptando plenamente sus conclusiones. Se produce así lo que Isabel Espejo designa como “prejudicialidad administrativa *de facto*”,⁴⁵ con las graves consecuencias que expone esta autora en los siguientes términos:⁴⁶

Una consecuencia de la tendencia a esta prejudicialidad administrativa *de facto*, es que no son infrecuentes las condenas penales sobre la exclusiva base, prácticamente indiscutida, del informe inspector que produce con mayor o menor fundamento —a menudo sin la adecuada confrontación— una inversión de la carga de la prueba, que sitúa al acusado en la necesidad de ofrecer una contraprueba en condiciones de práctica imposibilidad, pues se trataría de hacer una auténtica contrapericia que, tanto en términos técnicos, como temporales, no suele estar en condiciones de hacer.

guiente obligación de suspensión del procedimiento administrativo a efectos de la remisión del expediente al Ministerio Fiscal o el pase del tanto de culpa. Precisamente, este retraso en la interrupción de la actuación administrativa y la consecuente ausencia de garantías en los procedimientos de aplicación de los tributos es la causa de la invocación de la vigencia de los derechos a no autoincriminarse y a no confesarse culpable y, por tanto, de la alegación de indefensión por los presuntos autores de los delitos contra la Hacienda Pública.

Tienen razón los autores citados cuando afirman que el problema es de articulación entre los procedimientos tributarios y el proceso penal, pero la cuestión no radica en la interrupción de la actuación administrativa, que es una cuestión independiente y que tras las últimas reformas legislativas ya no se produce de manera total, sino en la pronta comunicación al contribuyente de la existencia de indicios de delito y la consiguiente incoación del procedimiento previo a la elevación a los tribunales, que lleva implícito el reconocimiento de los derechos procesales del contribuyente, incluido el derecho a no declarar contra sí mismo.

⁴⁴ Sobre esta cuestión y en general sobre la participación de la inspección de Hacienda en la investigación del delito fiscal, véase Espejo Poyato, Isabel, *op. cit.*, parte II.

⁴⁵ *Ibidem*, capítulo IX, epígrafe 2. En sentido parecido, véase Ruiz García, José Ramón, *op. cit.*, p. 731, “la facultad del juez penal para determinar el importe de la cuota defraudada y valorar los elementos de prueba puede verse condicionada, de facto, por la participación del inspector como perito y porque en no pocas ocasiones los medios de prueba relevantes a los efectos del proceso penal habrán sido obtenidos en el procedimiento inspector”.

⁴⁶ *Ibidem*, pp. 204 y ss.

Como resultado se ha producido un fenómeno curioso que alcanza su máximo esplendor cuando el proceso penal ha concluido condenando en casos en que el procedimiento tributario hubiera encontrado serias dificultades para sostener no sólo la imposición de sanción, sino incluso el acto de liquidación, no ya en la jurisdicción contencioso administrativa, sino en los propios tribunales económico administrativos, pues se ha sustituido el expediente administrativo, con lo que de garantista tiene y con sus requisitos probatorios, por la denominada prueba pericial, a menudo basada exclusivamente en el informe inspector, ratificado en el juicio oral y acriticamente aceptado, pese a las diferencias teóricas que en el campo de la prueba hablan de un mayor rigor en materia penal, *in dubio pro reo*.

Por lo que es necesario regular la actuación de la inspección tributaria en la investigación del delito fiscal, confiriéndole legislativamente la competencia para llevarla a cabo en calidad de policía judicial,⁴⁷ ya que, como pone de manifiesto la realidad práctica, es el órgano al que de manera natural corresponde esa función. En palabras de Espejo Poyato,⁴⁸ “el delito fiscal o se investiga por la inspección o difícilmente se investiga por nadie”.

La paralización del procedimiento administrativo tras el pase del tanto de culpa a la jurisdicción ordenada por el artículo 180.1 de la LGT favorecería el cumplimiento del principio de claridad procedimental. En el caso de que la inspección de Hacienda realizara una función de investigación en calidad de perito en el marco del proceso penal, es obvio que serían aplicables las garantías propias de éste; como el derecho a no declarar contra sí mismo. La posibilidad de utilizar los datos obtenidos en dicha investigación en la liquidación procedente en caso de sobreseimiento resulta inmediatamente del párrafo tercero del citado artículo, que ordena a la administración iniciar o continuar las actuaciones “de acuerdo con los hechos que los tribunales hubieran considerado probados”.

El sistema de relaciones entre el procedimiento de liquidación y el proceso penal establecido por el artículo 180.1 de la LGT, cuyo elemento fundamental es la paralización de las actuaciones administrativas por el pase del tanto de culpa a los tribunales unida a una prejudicialidad penal devolutiva en materia tributaria,⁴⁹ ha sido profundamente reformado por la Ley Orgánica 7/2012, del 27 de diciembre, por la que se modificó el Código

⁴⁷ *Ibidem*, pp. 384, 389 y ss.

⁴⁸ *Ibidem*, p. 383.

⁴⁹ Espejo Poyato, Isabel, *op. cit.*, nota 35, lleva a cabo una exposición profunda y crítica del sistema hasta ahora vigente. *Cfr.* en especial, parte I: capítulos III-V, parte III: capítulos XII y XIII, y parte IV: capítulos XV-XVIII.

Penal “en materia de transparencia y lucha contra el fraude fiscal y en la seguridad social”. El artículo 305.5 del Código Penal, en la redacción dada por esta Ley Orgánica dispone lo siguiente:

Cuando la administración tributaria apreciara indicios de haberse cometido un delito contra la Hacienda Pública podrá liquidar de forma separada, por una parte, los conceptos y cuantías que no se encuentren vinculados con el posible delito contra la Hacienda Pública, y por otra, los que se encuentren vinculados con el posible delito contra ésta.

La liquidación indicada en primer lugar seguirá la tramitación ordinaria y se sujetará al régimen de recursos propios de toda liquidación tributaria. Y la liquidación, que en su caso derive de aquellos conceptos y cuantías que se encuentren vinculados con el posible delito contra la Hacienda Pública, seguirá la tramitación que al efecto establezca la normativa tributaria, sin perjuicio de que finalmente se ajuste a lo que se decida en el proceso penal.

La existencia del procedimiento penal por delito contra la Hacienda Pública no paralizará la acción de cobro de la deuda tributaria. Por parte de la administración tributaria podrán iniciarse las actuaciones dirigidas al cobro, salvo que el juez de oficio o a instancia de parte, hubiere acordado la suspensión de las actuaciones de ejecución, previa prestación de garantía. Si no se pudiera otorgar garantía en todo o en parte, excepcionalment, el juez podrá acordar la suspensión con dispensa total o parcial de garantías si apreciare que la ejecución pudiese ocasionar daños irreparables o de muy difícil reparación.

La nueva norma establece abandonar el sistema rígido de paralización de las actuaciones administrativas, y establece un paralelismo entre el procedimiento de liquidación y el proceso penal, si bien limitado a los conceptos y cuantías no vinculados al posible delito contra la Hacienda Pública;⁵⁰ por tanto, modifica tácitamente el artículo 180.1 de la LGT. En el caso de que la investigación del delito fiscal se realice por la inspección tributaria, como habitualmente ha sucedido hasta ahora, el nuevo sistema plantea acuciantemente el problema de la relación entre el procedimiento de liquidación y el proceso penal. Esta relación debería ser objeto de regulación legal en la que se contemplara la posición de la inspección tributaria, atribuyendo a órganos especializados dentro de ella la condición de policía judicial. Por supuesto, la normativa que propugnamos debería abordar la regulación del derecho a no autoincriminarse.

⁵⁰ Para una crítica del nuevo artículo 305.5 del Código Penal, *cf.* Espejo Poyato, Isabel, *op. cit.*, pp. 409 y ss.

VIII. LA POSICIÓN DE LOS TRIBUNALES ESPAÑOLES SOBRE EL DERECHO A NO AUTOINCRIMINARSE

El derecho a no autoincriminarse ha sido invocado numerosas veces en relación con procedimientos en materia tributaria ante los tribunales españoles, empezando por el Tribunal Constitucional, siguiendo por los tribunales de justicia de los órdenes penal y contencioso-administrativo, y terminando por los tribunales económico-administrativos, órganos administrativos de resolución de recursos en dicha materia encuadrados en el Ministerio de Hacienda.⁵¹ Sin embargo, hasta el presente, ninguno de estos órganos ha reconocido ese derecho ni ha elaborado —aparte de la postura negativa del Tribunal Constitucional— una doctrina acerca de su posible eficacia en el ámbito fiscal.

El Tribunal Constitucional, en efecto, ha rechazado reiteradamente que el deber de aportar datos a la administración tributaria pudiera entrar en colisión con el derecho a no autoincriminarse. La sentencia inicial es la de Amparo 110/1984, del 26 de noviembre, relativa a los movimientos de cuentas bancarias. La cuestión se plantea directamente en la sentencia 76/1990, del 26 de abril, en respuesta a una cuestión de inconstitucionalidad planteada por el Tribunal Supremo respecto a la tipificación como infracción tributaria de la falta de aportación de pruebas y documentos contables o la negativa a su exhibición. La doctrina de esta sentencia puede resumirse en las dos conclusiones siguientes: 1) el derecho a no declarar contra sí mismo y a no confesarse culpable no puede alegarse frente a la obligación de comunicar datos a la administración en el procedimiento de liquidación, y 2) en todo caso, la aportación de los documentos contables no tiene carácter autoincriminatorio; por lo que esta segunda conclusión coincide con la doctrina mayoritaria.

La primera conclusión simplemente “niega la mayor”, es decir, ignora la existencia misma del problema, y por lo cual suscitó numerosas críticas, basadas sobre todo en la jurisprudencia del Tribunal de Estrasburgo, señalando que el TEDH —destacadamente en la sentencia *Saunders*— había admitido la aplicación del derecho a no autoincriminarse en un procedimiento inquisitivo de carácter administrativo. Por otra parte, si bien no puede negarse en sí misma la constitucionalidad de la norma sancionadora de la negativa a aportar documentos en un procedimiento tributario, el Tribunal Constitucional tendría que tener en cuenta, de acuerdo con la sentencia del

⁵¹ Para un análisis crítico más detenido de la jurisprudencia española en esta materia, *cf.* Palao Taboada, Carlos, *op. cit.*, parte II.

TEDH (en el caso *J. B. c. Suiza*), las consecuencias inmediatamente incriminatorias de la comunicación en una situación de unión de procedimientos, como la entonces vigente en España.

La infracción del derecho a no autoinculparse en materia tributaria se alegó ante el Tribunal Constitucional en dos recursos de amparo resueltos por las sentencias 18/2005, del 1 de febrero, y 68/2006, del 13 de marzo. En ambos casos, el demandante de amparo era administrador de una sociedad y había sido condenado por delitos contra la Hacienda Pública en el Impuesto sobre Sociedades y el Impuesto sobre el Valor Añadido, cuyo sujeto pasivo era la sociedad. El Tribunal Constitucional rechazó en los dos casos la invocación del derecho a no autoinculparse con el argumento de que el procedimiento de comprobación en el que se obtuvo la información incriminatoria se siguió contra la sociedad y los requerimientos de la administración (y por tanto la coacción) se dirigieron a ésta, que fue la que suministró la información. Esta consideración permite, en opinión del Tribunal, distinguir los casos planteados en los recursos de amparo de los enjuiciados en la jurisprudencia del TEDH. El argumento ha sido tachado con razón de formalista por los comentaristas, en cuanto establece una rígida separación entre la entidad y el administrador demandante de amparo. Éste había sido condenado por aplicación del artículo 31 del Código Penal, en virtud del cual el administrador responderá personalmente cuando los elementos del tipo delictivo no se den en él, pero sí en la persona jurídica. En consecuencia, si las circunstancias de la sociedad se utilizan para imputar el delito al administrador, deben servir igualmente para que éste pueda invocar el derecho a la no autoincriminación.

El Tribunal desaprovechó además la ocasión de formular una doctrina acerca de algunas cuestiones relacionadas con el derecho a no autoinculparse. Así, en el caso de la sentencia 18/2005, el demandante alegó la falta de notificación de las diligencias en las que se hizo constar su posible responsabilidad penal y de la remisión del expediente a la Fiscalía; es decir, que la administración había desconocido la posición del particular en la que hemos llamado fase preprocesal. El Tribunal Constitucional rechazó estas alegaciones con el argumento, que no cabe sino calificar también de formalista, de que es al juez de instrucción y no a los funcionarios de la administración tributaria a quien corresponde otorgar la condición de imputado de un ciudadano desde el momento en que considere verosímil o tenga fundadas sospechas de la comisión de un ilícito penal. Por tanto, el Tribunal desconoce la existencia de ese procedimiento administrativo previo al proceso penal.

Una crítica similar puede hacerse a la sentencia 68/2006, en cuyo caso el demandante había alegado además de la falta de “lectura de derechos” al inicio de las actuaciones inspectoras, la ampliación de las actuaciones inspectoras con el fin de investigar el posible delito sin la debida comunicación al contribuyente de este cambio de naturaleza de la actividad administrativa. Es decir, que lo que alegaba el demandante era la infracción del principio de “claridad procedimental”, implícito en las garantías del artículo 24.2 de la CE. El Tribunal argumentó que “no consta que la reanudación de las actuaciones inspectoras tuviera la finalidad de recabar pruebas para fundamentar la denuncia del recurrente ante la jurisdicción penal” y aceptó, por el contrario, la motivación del acuerdo del Inspector Regional de ampliación de las actuaciones. Señala también el Tribunal Constitucional que en las nuevas actuaciones ni la sociedad ni el demandante proporcionaron documentación o información de cualquier clase a la administración tributaria. Acerca de este argumento es de observar que si la ampliación de las actuaciones hubiera tenido efectivamente la finalidad de investigar el posible delito —cosa que el Tribunal no considera probada—, el artículo 24.2 de la CE se hubiera conculcado por el mero hecho de la falta de comunicación de dichas actuaciones, cualquiera que hubiera sido su resultado.

En general, es posible afirmar que el Tribunal Constitucional ha mantenido hasta ahora una posición marcadamente restrictiva respecto a la efectividad del derecho a no autoincriminarse que se manifiesta, entre otros aspectos, en la relevancia que otorga al interés público como límite a ese derecho, en contra de la doctrina del TEDH. Así, en el caso *Saunders*, el Tribunal de Estrasburgo declaró que “el interés público no puede ser invocado para justificar la utilización de respuestas coactivamente obtenidas en una investigación no judicial para incriminar al acusado durante el juicio”.⁵² El TEDH ha aplicado esta doctrina incluso en casos como los de terrorismo, en los que el interés público podía considerarse absolutamente prevalente frente al derecho a no autoinculparse, como en la sentencia del 21 de diciembre de 2000, en el caso *Heaney y McGuinness c. Irlanda*.⁵³

En el ámbito tributario, esta preeminencia del interés público está muy presente en la sentencia del Tribunal Constitucional 76/1990, en cuyo fundamento jurídico 3 se afirma que el deber constitucional de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos implica para los ciudadanos “más allá del genérico sometimiento a la Constitución y al resto del ordenamiento jurídico... una situación de sujeción y de colaboración con la Administración

⁵² Caso *Saunders c. Reino Unido*, párrafo 74.

⁵³ Rep. 2000-XII, párrafo 57.

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”.

Por su parte, la Sala de lo Penal del Tribunal Supremo examinó inicialmente la alegación de vulneración del derecho a no autoincriminarse en materia tributaria, en dos relevantes sentencias del 21 de diciembre de 1999, núm. 1493/1999 y 28 de marzo de 2001, núm. 20/2001.⁵⁴ En ambos casos, el recurrente sostenía que la sentencia de instancia había infringido ese derecho fundamental al condenarle por haber omitido declarar ingresos de procedencia ilícita. El Tribunal Supremo razona que el temor a que la declaración fiscal pueda contribuir al afloramiento de actividades ilícitas no puede convertirse en una causa privilegiada de la obligación de declarar supuestamente amparada en un derecho constitucional y de la que se beneficiarían los ciudadanos incumplidores de la Ley en detrimento de los respetuosos del derecho.

La posterior sentencia de la misma Sala del 4 de diciembre de 2003, núm. 1268/2003,⁵⁵ recurre a la ironía para rechazar la invocación del derecho a no autoincriminarse en una situación similar a la de las sentencias antes citadas: “el planteamiento no deja de ser original, ya que parece sentar la tesis de que la obligación de declarar los impuestos, constituye una especie de autodenuncia que exime de tan gravosa carga y que, por tanto, hace ineficaz cualquier intento de persecución del delito fiscal”.

Con las primeras dos sentencias citadas, el Tribunal Supremo se anticipa al TEDH, que en su sentencia del 10 de septiembre de 2002, en el caso *Allen c. Reino Unido*,⁵⁶ estableció esta misma doctrina, que puede formularse en términos generales diciendo que el derecho a no autoincriminarse no exculpa de una infracción o delito cometido con el fin de ocultar la comisión de otro, cualquiera que sea la naturaleza de ambas infracciones. Sin embargo, no afecta al derecho a no autoincriminarse en su vertiente de prohibición de la utilización de los datos declarados bajo la conminación de una sanción y, por tanto, bajo coacción, como fundamento de la sanción. Refiriéndonos concretamente al ámbito tributario, quien, por ejemplo, obtiene rentas de actividades constitutivas de delito no puede ampararse en ese derecho para no declararlas fiscalmente, pero sí para impedir que la declaración tributaria sea utilizada como fundamento de la condena por aquellos

⁵⁴ Recursos núms. 1174/1998 y 4234/1998, respectivamente. El ponente de ambas sentencias fue el conde Pumpido Tourón. El recurso de amparo contra la sentencia 1493/1999 fue inadmitido por el Tribunal Constitucional a través del auto 39/2003, del 10 de febrero.

⁵⁵ Recurso núm. 499/2002, ponente Martín Pallín.

⁵⁶ Rep. 2002-VIII, p. 357.

delitos. Cabe recordar que el § 30 de la Ordenanza Tributaria alemana prohíbe que los datos conocidos en un procedimiento tributario se utilicen para la persecución de infracciones y delitos no fiscales, mientras que cuando la posible autoincriminación se refiere a un delito o infracción de naturaleza tributaria, el § 393 de dicho cuerpo legal permite rehusar la información en el procedimiento tributario.

La situación del derecho español en este punto es completamente contraria a la del derecho alemán, puesto que el artículo 95 de la LGT, que en principio proclama que “[l]os datos, informes o antecedentes obtenidos por la Administración tributaria en el desempeño de sus funciones tienen carácter reservado”, sin embargo, permite su utilización prácticamente ilimitada, en vista de las excepciones que prevé el citado precepto, que incluyen la persecución de infracciones penales. Por tanto, están plenamente justificadas las dudas manifestadas por algunos autores acerca de la constitucionalidad de dicho precepto por contraste con el artículo 24.2 de la CE.

La jurisprudencia “menor”, incluida la de las Audiencias Provinciales en materia penal, la de las salas de lo contencioso-administrativo de la Audiencia Nacional y de los tribunales superiores de justicia, carece por lo general de interés. Lo mismo puede afirmarse de las resoluciones del Tribunal Económico-Administrativo Central. Hasta el presente, ninguno de estos órganos ha reconocido la vulneración del derecho a no autoincriminarse en el ámbito fiscal. Frecuentemente se limitan a basar su rechazo en una cita de la sentencia 76/1990 del Tribunal Constitucional.

No obstante, con frecuencia, la invocación de ese derecho estaba débilmente fundada, ya que en muchos de los casos resueltos por las Audiencias Provinciales, el procesado o recurrente se limita a alegar que la información sobre la que se ha basado el procesamiento o condena fue obtenida en el procedimiento de inspección tributaria, sin indicar de manera específica cuál es la información que sirvió de base a la acusación o condena y en qué se funda su supuesto carácter autoincriminatorio. Algo semejante cabe decir acerca de las sentencias de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, ante la que los demandantes han fundado su pretensión en la simple alegación de que los datos del procedimiento de inspección se incorporaron al procedimiento sancionador o incluso de la falta de separación de los procedimientos.

Como consecuencia de esta argumentación endeble, debida seguramente a la inexistencia de una verdadera vulneración del derecho a la no autoincriminación o a una insuficiente comprensión por los justiciables de su contenido, la cuestión de la violación del derecho a no autoinculpase aparece planteada en muchas sentencias en términos puramente abstractos,

sin ninguna referencia a las circunstancias de hecho en las que se sustenta tal alegación, sólo a la vista de las cuales es posible formarse una opinión sobre la existencia o no de la alegada vulneración. Por ello, estas sentencias apenas aportan materiales aprovechables para la elaboración de una doctrina sobre la determinación de los límites del derecho a no autoinculparse en el ámbito tributario. La elaboración de una doctrina jurisprudencial relevante acerca del derecho a no autoinculparse en la esfera tributaria espera todavía que aparezca el caso adecuado. Es probable que este se presente en el campo de las relaciones entre el procedimiento de inspección y el proceso penal.