

Justicia tributaria y derechos humanos

Primera reimpresión

Juan Manuel **ORTEGA MALDONADO**

Coordinador



Universidad Nacional Autónoma de México
Instituto de Investigaciones Jurídicas

JUSTICIA TRIBUTARIA Y DERECHOS HUMANOS

INSTITUTO DE INVESTIGACIONES JURÍDICAS
Serie DOCTRINA JURÍDICA, núm. 778

COORDINACIÓN EDITORIAL

Lic. Raúl Márquez Romero
Secretario Técnico

Mtra. Wendy Vanesa Rocha Cacho
Jefa del Departamento de Publicaciones

María Teresa de Jesús Baena Sánchez
Carlos Trápala Chávez
Vanessa Díaz
Edición

José Antonio Bautista Sánchez
Formación en computadora

Mauricio Ortega Garduño
Elaboración de portada

JUSTICIA TRIBUTARIA Y DERECHOS HUMANOS

JUAN MANUEL ORTEGA MALDONADO

Coordinador



UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA DE MÉXICO
INSTITUTO DE INVESTIGACIONES JURÍDICAS
México, 2018

Esta edición y sus características son propiedad de la Universidad
Nacional Autónoma de México.

Prohibida la reproducción total o parcial por cualquier medio
sin la autorización escrita del titular de los derechos patrimoniales.

Primera edición: 29 de septiembre de 2016
Primera reimpresión: 26 de noviembre de 2018

DR © 2018. Universidad Nacional Autónoma de México

INSTITUTO DE INVESTIGACIONES JURÍDICAS

Circuito Maestro Mario de la Cueva s/n
Ciudad de la Investigación en Humanidades
Ciudad Universitaria, Coyoacán, 04510 Ciudad de México

Impreso y hecho en México

ISBN 978-607-02-8296-6

CONTENIDO

Prólogo	IX
CAPÍTULO PRIMERO	
Los derechos humanos y las potestades administrativas sancionadoras.	1
Juan Manuel ORTEGA MALDONADO	
CAPÍTULO SEGUNDO	
La protección de la familia en el sistema tributario.	41
Diego MARÍN-BARNUEVO FABO	
CAPÍTULO TERCERO	
El derecho a no autoincriminarse en el ámbito tributario.	83
Carlos PALAO TABOADA	
CAPÍTULO CUARTO	
El impuesto al valor agregado y los derechos humanos: principio de capacidad económica como derecho y garantía.	117
César Augusto DOMÍNGUEZ CRESPO	
CAPÍTULO QUINTO	
Derecho a la libertad: aspectos materiales y procedimentales del delito de defraudación tributaria.	147
Félix Alberto VEGA BORREGO	
CAPÍTULO SEXTO	
Prohibición de discriminación: la igualdad en materia tributaria y su aplicación efectiva	169
Juan ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN	

CAPÍTULO SÉPTIMO

Derecho a un proceso equitativo: los procedimientos de impugnación de actos tributarios	191
Santos GANDARILLAS MARTOS	

CAPÍTULO OCTAVO

La nueva dimensión del derecho al debido proceso en el contexto tributario	233
Alberto Miguel RUIZ MATÍAS	
César Alejandro RUIZ JIMÉNEZ	

PRÓLOGO

A principios de 2013 recibimos una invitación por parte del profesor Diego Marín Barnuevo Fabo para colaborar en un proyecto de investigación que él y un equipo de trabajo de la Universidad Autónoma de Madrid estaban gestionando ante una institución bancaria que pudiera financiarlo. Se trataba de realizar una investigación bilateral España-México sobre algunos temas financieros y tributarios.*

Derivado de ese primer contacto le hice saber a Diego (ahora lo llamo así) que en México, en 2011, habíamos tenido una reforma constitucional de muy hondo calado en materia de derechos humanos y que estábamos muy interesados en abrir un espacio dentro del cual tanto ellos como nosotros pudiéramos dialogar sobre la incidencia de los derechos humanos en el sistema tributario.

Nos motivaba conocer las experiencias europeas sobre estos temas, especialmente por las reformas que algunos países han realizado a sus sistemas fiscales por mandato del Tribunal de Estrasburgo, que contrastó esa regulación con la Convención Europea de Derechos Humanos, hecho que se ha convertido en una constante desde hace años y que, hasta el momento, no se ha replicado en Latinoamérica, pero que, sin duda, constituirá un lugar común en los pronunciamientos de la Corte Interamericana de Derechos Humanos en pocos años.

Debo confesar que el entusiasmo y voluntad de Diego me contagió y como consecuencia decidimos celebrar el Congreso Bilateral México-España sobre *Justicia Tributaria y Derechos Humanos* en el mes de mayo, en la ciudad de Cuernavaca, bajo el cobijo de la Facultad de Derecho de la Universidad Autónoma del Estado de Morelos, Congreso que tuvo un enorme éxito tanto por el número de participantes como por la calidad de los expositores y, por supuesto, por el producto que se ha generado, como este libro que ahora el lector tiene en sus manos.

Junto al profesor Diego Marín nos acompañaron los profesores Juan Arrieta Martínez de Pisón, Félix Alberto Vega Borrego y Santos Gandarillas

* Concretamente nos referimos al proyecto CEAL UAM-Santander, “La fiscalidad como incentivo de las relaciones económicas y comerciales entre España y América Latina” y al proyecto DER2012-31931, del Ministerio español de Economía y Competitividad.

Martos; posteriormente se unió a este proyecto el ilustre profesor Carlos Palao Taboada, catedrático emérito de la Universidad Autónoma de Madrid. También participaron en este evento, por la parte mexicana, los profesores Gabriela Ríos Granados, de la UNAM, César Augusto Domínguez Crespo, de la Universidad de Guanajuato, Arturo Sánchez Aceves, de la Universidad de Guadalajara, José Ramón Morales Hernández, de la Universidad de Querétaro, Raúl Rodríguez Vidal, de la Universidad de Coahuila y quien escribe, de la Universidad de Morelos.

No cabe duda de que la discusión sobre la relación entre la imposición y la protección de los derechos humanos encajaba perfectamente con este cuadro de profesores, tanto que lo dicho ahí, en mi opinión, abrió nuevas puertas en la investigación de estos temas.

Por un lado, es evidente que los derechos humanos contienen principios ya consolidados, los cuales comparten un molde común y son aplicados en diversos convenios a lo largo del mundo. Por el otro, parece existir una reticencia infranqueable en extender la protección de tales derechos más allá de su componente civil y penal. Como consecuencia, la norma tributaria, a menudo, ha sido ignorada y arrinconada en el baúl de una rama jurídica a la que tradicionalmente se le ha calificado de conservadora de la soberanía nacional para la recaudación de tributos.

Pues bien, los participantes en este libro exponen argumentos e ideas para romper con ese añejo patrón. Aunque debe reconocerse que la fiscalidad es útil para la recaudación de impuestos, ya que la norma fiscal es mucho más que eso: es también el derecho de los contribuyentes a pagar impuestos conforme a lo que dispone la ley, sin que deban necesariamente sacrificarse esos derechos frente a los intereses públicos de recaudación y supervisión de las contribuciones. Una visión moderna de la norma tributaria, es decir, una visión que tome en cuenta los derechos humanos debe conciliar tales intereses.

Por esta razón, el énfasis del libro consiste en verificar cómo los derechos humanos, consagrados en la Declaración Universal de los Derechos Humanos, han encontrado una dimensión concreta en el marco de convenios regionales, como la Convención Europea de Derecho Humanos o la Convención Americana de Derechos Humanos.

Estamos convencidos de que este “diálogo” entre derechos humanos y tributación que el libro pretende abrir, puede ser un punto de partida para nuevas líneas de investigación.

No puedo dejar de mencionar algunas líneas sobre el contenido de los capítulos de quienes me han hecho el enorme favor de ofrecer y defender en esta obra sus puntos de vista sobre esta temática.

En el capítulo I, titulado *Los derechos humanos en el derecho administrativo y tributario sancionador*, me he ocupado de ofrecer una visión de lo que entiendo es ahora el derecho administrativo sancionador en México. El estudio de esta disciplina debe realizarse con los cánones que la Constitución mexicana establece. Sostenemos que no es de recibo la teoría extranjera sobre el *ius puniendi* único del Estado para explicar la materia, por lo que estamos en desacuerdo con la postura dominante de los tribunales nacionales sobre este punto. En México, debe hablarse de cuatro potestades diferenciadas: el derecho administrativo sancionador general, el derecho de la policía municipal, el derecho disciplinario y el derecho penal. A partir de esta postura, los derechos humanos deben reconducirse con la intensidad y graduación que cada potestad sancionadora exige.

En el capítulo II, titulado *La protección de la familia en el sistema tributario*, de la pluma del profesor Diego Marín-Barnuevo Fabo, se analiza el significado y alcance del mandato que exige preservar de gravamen, el mínimo exento. Para ello, comienza con una exposición genérica del fundamento de la regla que exige amparar de gravamen la cantidad de renta destinada a la atención de las necesidades vitales del individuo y su familia, seguidamente describe el contenido esencial de las sentencias del Tribunal Constitucional alemán, y, finalmente, realiza un comentario detallado de la situación en España. Este ejercicio metodológico nos permite asumir que de igual manera, el mínimo existencial debería tener una mejor recepción jurídica en México.

El capítulo III, escrito por el profesor Carlos Palao Taboada, se refiere a un tema poco explorado en nuestro país, pero de enorme potencialidad: *el derecho a no autoincriminarse en el ámbito tributario*. En esta exquisita investigación, el profesor Palao analiza este principio desde la perspectiva del sistema tributario español, dando cuenta, por supuesto, de toda la jurisprudencia dictada por el Tribunal Europeo de Derechos Humanos y del Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Precedentes que iluminan un posible derrotero para nuestro sistema.

Aprovecho el espacio de estas palabras introductorias para recordar que conocí al profesor Palao Taboada en Madrid, hace más de diez años, mientras realizaba mis estudios de doctorado en España. Impartía una conferencia sobre el principio de capacidad contributiva. Me dejó perplejo por la profundidad con la que abordó el tema y, por supuesto, desde entonces he sido un seguidor de sus investigaciones. Le agradezco la oportunidad que nos brinda con este trabajo.

El impuesto al valor agregado y los derechos humanos: la capacidad contributiva como garantía y derecho es el título que constituye el capítulo IV de la participación del doctor César Augusto Domínguez Crespo, profesor de la Univer-

sidad de Guanajuato. En ella, el profesor Domínguez ofrece un análisis del IVA mexicano, y lo encara con la reforma en materia de derechos humanos, concluyendo en la necesidad de que el mínimo existencial esté debidamente recogido en la legislación.

El profesor Domínguez Crespo está llamado a ser un referente en México sobre el derecho tributario. Se ha ocupado de analizar algunos sectores de esta disciplina, como la fiscalidad internacional y los impuestos al consumo, y lo ha hecho de muy buena manera. Así, ha iniciado con una empresa de enormes proporciones: la *Revista Mexicana de Derecho Financiero y Tributario*, y le deseamos toda la suerte posible. Enhorabuena.

Por su parte, el profesor Félix Alberto Vega Borrego da cuenta del capítulo V, al despertar nuestro interés con un tema de mayúscula actualidad: *Derecho a la libertad: aspectos materiales y procedimentales del delito de defraudación tributaria*. El objetivo de su participación —en palabras del propio profesor— es analizar los aspectos esenciales del delito fiscal en la regulación española, poniendo de relieve también algunos de los problemas que se plantean con los procedimientos administrativos y penales dirigidos a su persecución.

Nos recuerda el profesor Vega Borrego que, en la mayoría de los casos, el origen del procedimiento penal por delito fiscal en España se encuentra en un previo procedimiento administrativo de comprobación tributaria. Como el principio *ne bis in idem* que prohíbe sancionar dos veces los mismos hechos, lo que sucede con carácter general, es que el procedimiento penal tiene preferencia sobre el procedimiento administrativo. Ello provoca que la administración tributaria deba paralizar el procedimiento administrativo hasta que no se resuelva el procedimiento penal, reiniciándolo o no con posterioridad, según el caso. Esta última cuestión dependerá fundamentalmente del sentido de la decisión judicial que se haya adoptado.

Cabe agregar que en México, el interés del Estado de proteger los caudales públicos ha ido adquiriendo connotaciones alarmantes en los últimos años, de manera que hemos sido testigos silenciosos de un incesante aumento en la aprobación de muchos tipos penales y de sanciones tributarias que proclaman abiertamente tener ese propósito; sin embargo, este aumento desproporcionado no viene acompañado de un aumento en el número de garantías procesales dispensadas a favor de los contribuyentes.

Casi haciéndose eco de lo que dispone el artículo 1o. constitucional, el profesor Juan Arrieta Martínez de Pisón, también de la Universidad Autónoma de Madrid, nos obsequia un magnífico trabajo titulado: *Prohibición de discriminación: la igualdad en materia tributaria y su aplicación efectiva*, que constituye el capítulo VI de este libro. No obstante, por tratarse de un tema clásico

en el derecho tributario, el profesor Martínez de Pisón ofrece algunas perspectivas que obligan a reflexionar de nueva cuenta sobre este asunto.

Derecho a un proceso equitativo: los procedimientos de impugnación de actos tributarios, del profesor Santos Gandarillas Martos es el trabajo que da cuerpo al capítulo VII. En este apartado, el profesor Gandarillas tiene como propósito analizar determinados aspectos y líneas generales de cómo operan algunas de las garantías del contribuyente en el procedimiento tributario, y que son *contrapunto y equilibrio de las potestades y prerrogativas de la siempre omnipotente administración pública*, como el mismo las califica.

La obra se cierra con un excelente trabajo que lleva por título: *La nueva dimensión del derecho al debido proceso en el contexto tributario*, que estuvo a cargo de los maestros Alberto Miguel Ruiz Matías y César Alejandro Ruiz Jiménez, ambos mexicanos, el primero, juez de distrito en la Ciudad de México y el segundo, estudiante del doctorado en Derecho Fiscal Internacional en la Universidad de Viena, Austria y colega mío en dicha institución —en 2012— cuando realicé una estancia de investigación.

En su estudio analizan el derecho a un debido proceso en el ámbito tributario mexicano, citando fuentes europeas, las cuales enriquecen enormemente sus reflexiones. Los maestros nos recuerdan que el debido proceso deberá adquirir una nueva dimensión a partir de la reforma constitucional de junio de 2011.

No puedo concluir sin agradecer públicamente a mis tesisas de la maestría y doctorado en derecho de la UAEM su inestimable apoyo en la organización del Congreso que realizamos en mayo de 2013. A mi esposa, Nancy Jazmín, un especial agradecimiento, y un beso de amor para mi pequeñín, Mateo, por sus dos años de vida.

Juan Manuel ORTEGA MALDONADO

CAPÍTULO PRIMERO

LOS DERECHOS HUMANOS Y LAS POTESTADES ADMINISTRATIVAS SANCIONADORAS

Juan Manuel ORTEGA MALDONADO*

SUMARIO: I. *Introducción.* II. *Contenido y clasificación del derecho administrativo sancionador en México.* III. *Evolución de los derechos humanos en el derecho administrativo sancionador.* IV. *Justificación, fundamento y naturaleza de las sanciones administrativas.* V. *Conclusiones.*

I. INTRODUCCIÓN

El derecho administrativo sancionador venía sufriendo de un inexplicable abandono por parte de la doctrina nacional y, hasta hace poco, también de la jurisprudencia. Si ese desinterés se atribuye a la indeterminación de sobre a quién compete estudiar estos temas (administrativistas, penalistas o constitucionalistas) o, bien, si sólo es producto de una posición teórica que no había permitido estas reflexiones, lo cierto es que las reformas constitucionales de junio de 2011, especialmente al artículo 1o. y la de mayo de 2015, relativa al Sistema Nacional Anticorrupción, han traído nuevos aires en el análisis de esta disciplina, despertándola de la ignominiosa calma en la que se encontraba.

En efecto, durante mucho tiempo, el legislador tan sólo se preocupó de sembrar de disposiciones de naturaleza sancionadora la mayor parte de las leyes sectoriales, mientras que la doctrina se circunscribió a la exégesis de tales preceptos, sin emprender, ninguno de los dos, un planteamiento global. Como resultado de esta abulia se llegó a un punto en el que una de las materias que, con mayor gravedad, afectan los derechos humanos de los ciudadanos se caracterizaba, ante todo, por un alto grado de confusión y por un deficiente nivel de estructuración teórica y legal.

* Profesor-investigador en la Facultad de Derecho de la UAEM.

No fue la doctrina nacional, sino la jurisprudencia la que salió a dar la cara ante la situación. Por lo que nuestra materia se ha ido forjando a golpe de jurisprudencia a lo largo de estos últimos años.¹ Ha sido el Poder Judicial de la Federación, a través del Tribunal Federal Electoral (en adelante Trife) primero, y después la Suprema Corte de Justicia de la Nación (en adelante SCJN) los que iniciaron una cruzada para corregir la situación existente, definida por la presencia de una vigorosa potestad sancionadora de las administraciones públicas, que estaba acotada de forma muy difusa, y, por su correlato lógico, un estado altamente deficitario en lo que se refiere al reconocimiento de los derechos humanos procedimentales y materiales de los ciudadanos.

Fue el concepto de *ius puniendi* único del Estado que desveló el Trife en 2002² y después la Corte en 2006,³ el que constituyó el primer avance importante en esa batalla por los derechos humanos de los ciudadanos. Además, sobre la base de dicho concepto, ambos tribunales declararon que en la interpretación constitucional de los principios del derecho administrativo sancionador puede acudir a los principios penales sustantivos.

Esta declaración tuvo como efecto inmediato dotar a la potestad sancionadora de un marco general de aplicación, constituido por los principios tradicionales del derecho penal. El hecho de colocar al derecho sancionador bajo el influjo de tales principios supuso una notable mejoría respecto a la situación previa. Pero no sólo eso, sino que junto a esta importante labor desarrollada por el Trife y la Corte, también es importante destacar que la actividad del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa (en adelante TFJFA), el cual, pese a las lagunas del derecho positivo, se ha esforzado en moderar el ejercicio de la potestad sancionadora por parte de las administraciones públicas desde hace muchos años.

Sin embargo, para avanzar en la sistematización y modernización del derecho administrativo sancionador era imprescindible la intervención del legislador, el único dotado de auténtica capacidad para acometer la vertebración integral de este sector. No obstante, nuestro legislador se había mostrado indiferente a planteamientos sistemáticos generales, ya que pres-

¹ Véase Ortega Maldonado, Juan Manuel, “Elementos para la formulación de una teoría en materia de sanciones administrativas de carácter fiscal”, *Obra jurídica enciclopédica, derecho tributario*, México, Porrúa, Centro de Investigación e Informática Jurídica de la Escuela Libre de Derecho, 2013, vol. XVI, pp. 256-288.

² Tesis XLV/2002, *Revista del Tribunal Electoral del Poder Judicial de la Federación*, tercera época, 2003, pp. 121 y 122.

³ Jurisprudencia 99/2006, Pleno.

taba atención, exclusivamente, a las distintas regulaciones sectoriales, agravando la situación de desestructuración al incluir en múltiples textos legales un capítulo dedicado a infracciones y sanciones.

En 1995, el legislador parecía tomar conciencia de la necesidad de su intervención, pues decide regular la potestad sancionadora. Mas no fue así. En lugar de ejecutar esta regulación a través de una ley específicamente dedicada a reglamentar con minuciosidad dicha potestad, se limitó a recoger en los artículos del 70 al 80 de la Ley Federal de Procedimiento Administrativo, las reglas constitucionales y la jurisprudencia consolidada hasta ese momento. Y sobre esta base enunció un conjunto de principios garantizadores que debían regir para la mayoría de las administraciones públicas, con excepción de la tributaria.

Esta regulación no ha pasado de ser un endeble intento de vertebración. Tan sólo constituye un esbozo de la parte general del régimen sancionador administrativo en donde se codifican los principios rectores del ejercicio y contenido de la potestad sancionadora. Aunque estas contribuciones doctrinales, jurisprudenciales y legales han hecho posible superar los más graves quebrantos anteriores en materia de garantías e iniciar la reorganización del derecho administrativo sancionador, todavía queda mucho por hacer. Para lograr su íntegra articulación no basta, simplemente, con configurar un marco general de aplicación basado en la transposición y modulación de principios y derechos humanos de naturaleza penal, sino que es indispensable diseñar un régimen jurídico completo y propio del derecho administrativo sancionador.

Un régimen jurídico que trate no sólo del procedimiento sancionador, sino también de la teoría de las infracciones y sanciones, que responda a las cuestiones específicas que se plantean en los diferentes sectores de este sistema heterogéneo, intentando, al aportar las soluciones, trabajar tres tareas impostergables: 1) la identificación y, respeto de los derechos humanos materiales y procedimentales de los ciudadanos aplicables a esta materia,⁴ que ha cobrado fuerza a partir de la reforma al artículo 1o. constitucional y aún más ahora con la introducción del Sistema Nacional Anticorrupción; 2) la congruencia de las medidas sancionadoras con la ordenación del sector

⁴ Como bien lo anota Góngora Pimentel "...es relevante reconocer e identificar los derechos y garantías constitucionales derivados de esta rama del derecho administrativo, ya que de ello depende la correcta función y delimitación de las facultades punitivas del Estado". Góngora Pimentel, Genaro David, "El reconocimiento del derecho administrativo sancionador en la jurisprudencia constitucional mexicana", en Ferrer Mac-Gregor, Eduardo *et al* (coords.), *La ciencia del derecho procesal constitucional, estudios en homenaje a Héctor Fix Zamudio en sus 50 años como investigador del derecho*, UNAM, Marcial Pons, 2008, t. XII, p. 260.

en que se incardinan para la consecución de los objetivos fijados en dicho sector, y 3) la eficiencia del sistema sancionador en sus aspectos disuasorio y retributivo de las acciones punibles.

A la vista de lo logrado hasta el momento, y muy especialmente de la reforma constitucional en materia de derechos humanos —junio de 2011—, resulta fácil comprender la importancia y necesidad de profundizar en el estudio de estos problemas ingentes que contribuyen a elaborar la parte general del derecho administrativo sancionador, reduciendo el retraso científico de más de una centuria que éste lleva en relación con el derecho penal y administrativo, en general. Son estas las consideraciones preliminares que nos han permitido contextualizar esta participación.

Sin embargo, nuestro propósito es mucho más modesto; se inscribe en la discusión de la jurisprudencia mexicana que postula como base de los principios sancionadores la potestad sancionadora única del Estado. Nos proponemos demostrar que no debe ser ese el punto de partida, sino el reconocimiento de varias potestades sancionadoras autónomas reconocidas a nivel constitucional lo que nos aparta de otros sistemas.

II. CONTENIDO Y CLASIFICACIÓN DEL DERECHO ADMINISTRATIVO SANCIONADOR EN MÉXICO

El título es, en sí mismo, bastante sugestivo por cuanto se atribuye un adjetivo posesivo al derecho administrativo sancionador. Entendemos que el derecho administrativo sancionador no puede ser el mismo en México que en otros países; de la misma manera como el derecho tributario tampoco es el mismo en un país y otro, por la sencilla razón de que nuestra tradición jurídica y nuestras bases constitucionales son distintas.

Y lo digo con mayor precisión, el derecho administrativo sancionador mexicano debe guardar una distancia prudente de los planteamientos y soluciones halladas en otros países, máxime si, como sabemos, la jurisprudencia nacional continuamente se nutre de otros tribunales.⁵ No pueden incor-

⁵ Conviene citar la Sentencia del Tribunal Constitucional Español 18/1981, del 8 de junio, que palabras más, palabras menos, ha sido una reproducción de la jurisprudencia 99/2006 de nuestra Suprema Corte. Dice la resolución, "...los principios inspiradores del orden penal son de aplicación, con ciertos matices, al derecho administrativo sancionador, dado que ambos son manifestaciones del ordenamiento punitivo del Estado, tal y como refleja la propia Constitución (artículo 25, principio de legalidad) y una muy reiterada jurisprudencia de nuestro Tribunal Supremo (SS de 29 de septiembre, 4 y 10 de noviembre de 1980, entre las más recientes), hasta el punto de que un mismo bien jurídico puede ser protegido por técnicas administrativas o penales...".

porarse a nuestro sistema constitucional las conclusiones allá alcanzadas si no vienen acompañadas de una profunda reflexión comparativa. Se deben tomar con precaución las elaboraciones dogmáticas que aquellos tribunales han destilado pausadamente. Ello, por supuesto, no demerita en absoluto los aportes doctrinales que se obtienen. Sin embargo, se refieren exclusivamente a su sistema jurídico.

El derecho administrativo sancionador español, o lo que de él se ha construido hasta ahora, resulta, sin objeción alguna, paradigmático para el nuestro; pero si se revisa esa literatura y su jurisprudencia, pronto se caerá en la cuenta de que allá no existe un artículo 115 constitucional como el nuestro, que regule con precisión el derecho municipal ni algo parecido al artículo 21, también de la Constitución federal, que establece los límites cuantitativos de las sanciones que pueden imponer las autoridades municipales; tampoco podrá encontrar una redacción similar al artículo 109 o la 113 de la propia carta fundamental que sientan las bases de las sanciones para los servidores públicos y del Sistema Nacional Anticorrupción.

Y como podrá advertirse con lo dicho anteriormente, estoy sugiriendo que las sanciones impuestas por autoridades municipales derivadas de la comisión de infracciones a los reglamentos gubernativos y de policía, así como las que se imponen contra los servidores públicos de cualquier nivel, se rigen por principios constitucionales propios y en cierto grado diferentes a los que se proyectan sobre el derecho administrativo sancionador en sentido general. Esto trae como consecuencia que en México deba hablarse de tres potestades sancionatorias en el ámbito administrativo:

- El derecho sancionatorio de policía municipal.
- El derecho sancionatorio disciplinario.
- El derecho administrativo sancionatorio general que comprende todas las ramas administrativas, incluyendo a la tributaria.

1. *El derecho sancionatorio de policía municipal*

Iniciaremos explicando el contenido del que puede denominarse como derecho sancionatorio de policía municipal. En adición a lo que más adelante apuntaremos sobre la causa justificadora de esta disciplina, estamos persuadidos de que el artículo 21 constitucional, párrafos cuarto a sexto, es bastante explícito en abrigar en su seno esta potestad sancionadora aplicable exclusivamente al ámbito de los reglamentos municipales gubernativos y de policía. Por lo que pasaremos a transcribir esos párrafos:

Artículo 21.

La imposición de las penas, su modificación y duración son propias y exclusivas de la autoridad judicial.

Compete a la autoridad administrativa la aplicación de sanciones por las infracciones de los reglamentos gubernativos y de policía, las que únicamente consistirán en multa, arresto hasta por treinta y seis horas o en trabajo a favor de la comunidad; pero si el infractor no pagare la multa que se le hubiese impuesto, se permutará esta por el arresto correspondiente, que no excederá en ningún caso de treinta y seis horas.

Si el infractor de los reglamentos gubernativos y de policía fuese jornalero, obrero o trabajador, no podrá ser sancionado con multa mayor del importe de su jornal o salario de un día.

Tratándose de trabajadores no asalariados, la multa que se imponga por infracción de los reglamentos gubernativos y de policía, no excederá del equivalente a un día de su ingreso.

Una atenta lectura del artículo en comento, así como la revisión exhaustiva de la doctrina, la legislación y la jurisprudencia nacional sostienen los siguientes postulados básicos de esta potestad sancionadora de la policía municipal:

- a) Estas sanciones son aplicables a las infracciones previstas en los reglamentos gubernativos y de policía, que tienen claramente definido su marco de aplicación en el ámbito municipal.
- b) Es posible, como sucede a nivel nacional, que las entidades federativas aprueben —a través de sus congresos locales— leyes de cultura cívica,⁶ que materialmente regulan conductas de los particulares que pueden atentar contra el orden público, es decir, asuntos de la policía. Si esas leyes establecen como autoridades competentes para la aplicación de las sanciones a las municipales, no tendrían vicios de inconstitucionalidad, de otra manera sí.
- c) En consecuencia, no existen reglamentos gubernativos y de policía de orden estatal o federal, y si los hubiera estarían vulnerando la autonomía municipal, y las autoridades federales o estatales no podrían conocer de su impugnación.⁷

⁶ Ejemplos de estas leyes son las aprobadas en el Ciudad de México y en el estado de Morelos.

⁷ Como consecuencia de las multas originadas con ese motivo, el TFJFA no podría conocer de su impugnación, como claramente lo deja ver la siguiente tesis: “I-TS-7276 MULTAS IMPUESTAS POR VIOLACIONES AL REGLAMENTO DE CONSTRUCCIONES. El Tribunal

- d) Las sanciones que se pueden imponer a este nivel son tres exclusivamente: multas, arresto hasta por treinta y seis horas, y trabajo a favor de la comunidad.
- e) El arresto como sanción es insustituible, si así se indica en los reglamentos gubernativos o de policía.⁸
- f) El trabajo a favor de la comunidad como sanción, es también insustituible, si así se indica en los reglamentos gubernativos o de policía.
- g) Si el infractor de estos reglamentos gubernativos o de policía fuera jornalero, obrero o trabajador, no podrá ser sancionado con multa mayor del importe de su jornal o salario de un día.
- h) Tratándose de trabajadores no asalariados, la multa que se imponga no excederá del equivalente a un día de su ingreso.
- i) Si los infractores son personas morales o personas físicas que no tengan la calidad de trabajadores, jornaleros, obreros o trabajadores no asalariados, entonces las multas impuestas sí pueden exceder de los mínimos establecidos.
- j) Si el infractor de estos reglamentos gubernativos o de policía fuera jornalero, obrero, trabajador o trabajador no asalariado, se le puede imponer como sanción el arresto hasta por treinta y seis horas o trabajo a favor de la comunidad.
- k) Las infracciones a los reglamentos gubernativos y de policía, y sus respectivas sanciones son distintas a las infracciones reguladas en las leyes administrativas ordinarias de carácter federal, estatal y municipal, y sus sanciones.
- l) Si las infracciones están previstas en reglamentos municipales, pero no son de aquellos que regulan el orden público y la tranquilidad —que son precisamente los gubernativos y de policía—, entonces las sanciones aplicables pueden exceder de los límites cuantitativos mínimos señalados en este precepto.

Fiscal de la Federación no tiene competencia para conocer de la impugnación de las multas impuestas por violaciones al Reglamento de la Construcción, porque dicho ordenamiento no tiene carácter fiscal y porque tales sanciones están fundadas en disposiciones gubernativas, de policía y de buen gobierno”; R.T.F.F., primera época, año XXIX, núms. 337-348, enero-diciembre de 1965, p. 275.

⁸ Tesis 2a. /J. 116/2007, *Semanario Judicial de la Federación*, novena época, julio de 2007, p. 368, “SANCIONES ADMINISTRATIVAS. LA POSIBILIDAD DE QUE LA MULTA SE CONMUTE POR ARRESTO HASTA POR 36 HORAS, EN TÉRMINOS DEL PRIMER PÁRRAFO DEL ARTÍCULO 21 CONSTITUCIONAL, NO CONSTITUYE UN DERECHO DE OPCIÓN A FAVOR DEL INFRACTOR, SINO UNA FACULTAD DE LA AUTORIDAD ADMINISTRATIVA”.

2. *El derecho sancionatorio disciplinario*

Del mismo modo, la propia Constitución también regula como una potestad sancionatoria autónoma —diferenciada de la anterior y de la administrativa en general— a la relacionada con las sanciones aplicables sólo a los servidores públicos. El fundamento se halla en los artículos 109 y 113 de la carta fundamental.

De estos artículos transcritos pueden obtenerse algunas notas distintivas del derecho sancionatorio disciplinario que serían las siguientes:

- a) Los potenciales sujetos responsables son únicamente los que se indican en el artículo 108 constitucional, con relación en lo que establezcan las Constituciones locales.
- b) Los procedimientos para la aplicación de las sanciones administrativas se desarrollan autónomamente.
- c) Existe un reconocimiento expreso de prohibición del *non bis in idem*.
- d) En la Constitución, de manera excepcional, se establece el delito de enriquecimiento ilícito para los servidores públicos, al prever parte de las sanciones para este delito.
- e) Establecen sanciones específicas, como la suspensión, destitución e inhabilitación.
- f) Establecen parámetros concretos para la cuantificación de las sanciones económicas (beneficios económicos obtenidos por el responsable y por los daños y perjuicios patrimoniales causados) y sus límites (tres tantos de los beneficios obtenidos o de los daños y perjuicios causados).
- g) La Constitución es prolija en ordenar la aplicación de sanciones para los servidores públicos que por acción u omisión no cumplan con sus funciones. Lo indica en varias ocasiones (artículos 1o., 3o., 6o., 41, 63, 73, 79, 109, 110, 111, 113, 114, 116, 123, 115 y 127).
- h) Se concede acción pública para denunciar ante la Cámara de Diputados hechos que impliquen responsabilidad administrativa de un servidor público, entre otras, lo que no se presenta en otras potestades sancionadoras.
- i) Se establecen reglas especiales sobre plazos de prescripción por responsabilidad administrativa.

Ya nos ocuparemos de abundar un poco más sobre estas posturas. Por lo pronto, basta indicar que a través de la presente clasificación referida, pasaremos a analizar la evolución que los derechos humanos han tenido en el derecho administrativo sancionador.

III. EVOLUCIÓN DE LOS DERECHOS HUMANOS EN EL DERECHO ADMINISTRATIVO SANCIONADOR

Debemos empezar con la afirmación de que la teoría de los derechos humanos tuvo su origen en la materia sancionatoria, en general, y en la tributaria, en especial. Esos primeros derechos nacieron con el objetivo de proteger a las personas contra la privación de su vida, de su libertad, de la intromisión a su domicilio, de las exacciones arbitrarias o del cobro injusto de contribuciones. Desde la expedición de la Carta Magna,⁹ en Inglaterra o la Bula de Oro,¹⁰ en Hungría, pasando por la Declaración de los Derechos del Hombre y del Ciudadano,¹¹ en Francia y la Constitución norteamericana,¹² hasta las

⁹ Puede leerse en la carta magna inglesa lo siguiente: "...12) no se podrá exigir «fondadera» ni «auxilio» en nuestro Reino sin el consentimiento general, a menos que fuere para el rescate de nuestra persona, para armar caballero a nuestro hijo primogénito y para casar (una sola vez) a nuestra hija mayor. Con este fin solo se podrá establecer un «auxilio» razonable y la misma regla se seguirá con las «ayudas» de la ciudad de Londres... 15) en lo sucesivo no permitiremos que nadie exija «ayuda» a alguno de sus vasallos libres salvo para rescatar su propia persona, para armar caballero a su hijo primogénito y para casar (una vez) a su hija mayor. Con estos fines únicamente se podrá imponer una «ayuda» razonable...20) por simple falta un hombre libre será multado únicamente en proporción a la gravedad de la infracción y de modo proporcionado por infracciones más graves, pero no de modo tan gravoso que se le prive de su medio de subsistencia. Del mismo modo, no se le confiscará al mercader su mercancía ni al labrador los aperos de labranza, en caso de que queden a merced de un tribunal real. Ninguna de estas multas podrá ser impuesta sin la estimación de hombres buenos de la vecindad... 21) los duques y barones serán multados únicamente por sus pares y en proporción a la gravedad del delito... 39) ningún hombre libre podrá ser detenido o encarcelado o privado de sus derechos o de sus bienes, ni puesto fuera de la ley ni desterrado o privado de su rango de cualquier otra forma, ni *usaremos* de la fuerza contra él ni enviaremos a otros que lo hagan, sino en virtud de sentencia judicial de sus pares y con arreglo a la ley del reino... 40) no venderemos, denegaremos ni retrasaremos a nadie su derecho a la justicia".

¹⁰ La Bula de Oro fue un documento sancionado en 1222 por el rey Andrés II de Hungría por consecuencia de la presión de los señores feudales húngaros que cada vez tenían más poder. Entre sus postulados básicos se indica: I. Que ningún noble sea arrestado (injustamente), ni oprimido por deseo de algún poder... II. Los nobles no pagarán más impuestos, no serán recolectados denarios de las arcas de los nobles. Tampoco serán ocupadas ni sus residencias, ni sus aldeas.

¹¹ La Declaración de los Derechos del Hombre y del Ciudadano de 1789 establecía en su apartado VIII lo siguiente: VIII. La ley no debe imponer otras penas que aquéllas que son estrictamente y evidentemente necesarias; y nadie puede ser castigado sino en virtud de una ley promulgada con anterioridad a la ofensa y legalmente aplicada.

¹² Las enmiendas IV y VIII de la Constitución norteamericana expresan que:

Artículo IV. No se violará el derecho del pueblo a la seguridad de sus personas, hogares, documentos y pertenencias, contra registros y allanamientos irrazonables, y no se expedirá ningún mandamiento, sino a virtud de causa probable, apoyado por juramento o promesa,

Constituciones mexicanas del siglo XIX, en todas ellas se exigió a los poderes públicos que tanto las sanciones como los impuestos no se hicieran en forma discrecional ni incontrolada.

Paradójicamente, mientras la doctrina se ha ocupado bastante sobre el origen penal de los derechos humanos, apenas se ha comentado y documentado sobre el origen tributario de los mismos, siendo que una gran cantidad de movimientos revolucionarios alrededor del mundo comenzaron por la inconformidad con las acciones recaudatorias. Incluso, podemos ser más precisos y afirmar que las contribuciones económicas y de sangre que los ciudadanos deben hacer al Estado han venido juntas desde la época romana. Por ello, las leyes que en mayor medida afectan la libertad o la propiedad del individuo —desde siempre— se discuten primero en la Cámara de Representantes del Pueblo. Son éstos quienes generalmente velan por el respeto a los derechos básicos de los ciudadanos frente al poder público. Históricamente, los derechos humanos se reconocieron como instrumentos para controlar invasiones injustas a las libertades públicas esenciales de los particulares frente a las autoridades.

Ahora bien, tan luego fueron garantizados estos primeros derechos, la sociedad exigió al Estado extender esa protección a otras necesidades que ahora se reconocen también como básicas: el derecho a la educación, a la cultura, a la privacidad, a la sanidad, a un medio ambiente adecuado, etcétera. Los derechos humanos se fueron ensanchando a campos antes no protegidos, como el ámbito de los derechos en materia administrativa, y con ello el principio de progresividad de dichos derechos se fue consolidando como piedra angular de su definición.

De tal suerte que conforme surgían nuevas disciplinas jurídicas, a ellas se aunaban nuevos derechos: al derecho laboral le correspondían los derechos básicos para los trabajadores establecidos en el artículo 123 de la Constitución; para los grupos agrarios, los derechos básicos contenidos en el artículo 27, y así sucesivamente. En otras palabras, a cada disciplina jurídica correspondían, sin problema alguno, una serie de derechos humanos bien definidos; se trata de casillas delimitadas. El problema, claro está, surge cuando aparecen disciplinas híbridas, aquellas que se encargan de estudiar y regular dos ámbitos distintos del mundo social, como el derecho administrativo-sancionador, el derecho fiscal-laboral, el derecho mercantil-internacional, etcétera. ¿Qué derechos humanos deben aplicarse para estos

y que describa en detalle el lugar que ha de ser allanado, y las personas o cosas que han de ser detenidas o incautadas.

Artículo VIII. No se exigirán fianzas excesivas, ni se impondrán multas excesivas, ni castigos crueles e inusitados.

casos? Concretamente ¿qué derechos humanos delimitan al derecho administrativo sancionador? Para aproximarnos a una respuesta parece acertado verificar cuál es el fundamento constitucional y la naturaleza de las normas del derecho administrativo sancionador, es decir, dar con su causa justificadora.

Entonces, el punto hoy es determinar tanto la causa justificadora de la potestad sancionadora, para precisar sus principios y el grado en que se han de aplicar al derecho administrativo sancionador como señalar los límites jurídicos de su ejercicio.

IV. JUSTIFICACIÓN, FUNDAMENTO Y NATURALEZA DE LAS SANCIONES ADMINISTRATIVAS

En este último sentido, lo primero que debemos afirmar es que en México siempre se ha considerado obvia la existencia de una potestad sancionadora de la administración, que corre paralela a la potestad sancionadora de la autoridad municipal y la que es propia de los tribunales de justicia, más tarde aparecería la potestad sancionadora contra los servidores públicos. Es un lugar común que se arrastra desde el siglo XIX, y si bien su aplicación ha tenido diversos enfoques —como tendremos ocasión de comentar— es ya pacífico hablar sobre el tema.

La Constitución de 1917 ha legitimado su existencia de forma expresa (artículos 14, 16, 21, 22, 31, fracción IV, 109, 113, 115, etcétera) de manera que es absolutamente habitual en la doctrina,¹³ la jurisprudencia¹⁴ y la legislación¹⁵ el reconocimiento de la potestad sancionadora de la administración pública en general, la potestad sancionadora de los ayuntamientos y, con relativa proximidad, la potestad sancionadora contra los servidores públicos. De la coexistencia paralela de estas cuatro potestades sancionadoras —la penal, la administrativa, la municipal y la disciplinaria— pueden desprenderse otras tantas explicaciones que además han tenido una evolución histórica que puede seguirse de esta forma:

- 1) La primera tesis postula que las tres potestades administrativas sancionadoras (la sancionatoria municipal, la disciplinaria y la adminis-

¹³ Lomelí Crezo, Margarita, *Derecho fiscal represivo*, México, Porrúa, 1979, pp. 25-45.

¹⁴ Ya tendremos ocasión de evidenciar cómo la jurisprudencia nacional ha deambulado desde una interpretación literal del artículo 21 constitucional, pasando por una interpretación sistemática, a una interpretación que no pugna con la carta fundamental.

¹⁵ La Ley Federal de Procedimiento Administrativo se refiere al procedimiento sancionador en los artículos 70-80; el CFF lo regula en los artículos 70-91.

trativa general) son un corolario imprescindible de la *potestad de policía* de que dispone la administración, (artículos 21 y 115) que corren paralelas a la potestad sancionadora judicial. Teoría que tuvo su auge desde fines del siglo XVIII, fue perdiendo peso a fines del siglo XIX y permaneció en forma testimonial durante el siglo XX; hoy parece haber recobrado parte de su fuerza.

- 2) La segunda sostiene que la potestad sancionadora judicial es la originaria y de ella se derivan las demás con rango complementario y hasta auxiliar, como parece sugerirlo la literalidad del artículo 21 constitucional. Esto significaría que la Constitución sólo ampara una potestad sancionadora, la penal, y de ella derivan otras con carácter secundario y subsidiario. Tesis que tuvo su mayor gloria entre fines del siglo XIX y final de la primera mitad del siglo XX. Hoy, prácticamente sus defensores se han alejado y los tribunales no la reconocen, aunque debe admitirse que su presencia puede crear confusión con la teoría del *ius puniendi* único del Estado adoptado por la Suprema Corte de Justicia de la Nación.
- 3) La tercera interpretación afirma que las tres potestades administrativas sancionadoras son autónomas; ninguna de ellas deriva del *ius puniendi* del Estado, sino de las facultades propias de la administración, esto es, forman parte ínsita de las competencias de gestión de la propia administración, como podría desprenderse de los artículos 89, fracción I, 108 y 115. Por supuesto, corren paralelas a la potestad punitiva judicial. Teoría que ha tenido vigencia desde fines de la primera mitad del siglo XX.
- 4) La cuarta postura sostiene que se trata de cuatro potestades sancionadoras independientes, con igualdad de rango, pero con un origen común: el *ius puniendi* del Estado. Es de muy reciente reconocimiento; prácticamente lo que corre el presente siglo XXI.

De hecho, históricamente, tales explicaciones se han presentado como fueron relacionadas, aunque claro, ello por sí sólo no autoriza a calificar que la última postura sea la metodológicamente correcta, ni tampoco que sea la única que justifique todas aquellas potestades sancionadoras. Como quiera que esto sea, lo cierto es que adoptar uno u otro criterio resulta de importancia capital para determinar el grado de aplicación de los principios y derechos fundamentales que se deben asumir por las potestades administrativas mencionadas, como trataremos de explicar a continuación.

1. *Las potestades administrativas sancionadoras como potestades de policía*

Antes de iniciar, convendría conceptualizar lo que entendemos por el poder de policía. La esencia de la noción de policía no es otra que la idea de limitación, “es aquella función administrativa que consiste en limitar la actividad privada”.¹⁶ Es claro que no se refiere sólo a la corporación de funcionarios uniformados y muchas veces armados, encargados del orden público (aunque seguiremos designándoles como policías por antonomasia), sino también a todas las notas de coactividad inherentes a la administración pública, entre las que destaca, por su importancia, la potestad sancionadora.

En palabras del artículo 2o. de la abrogada Ley sobre Justicia en Materia de Faltas de Policía y Buen Gobierno, del 28 de diciembre de 1983, se definía a las faltas de policía como “acciones u omisiones que alteren el orden público o afecten la seguridad pública, realizadas en lugares de uso común, acceso público o libre tránsito o que tengan efectos en estos lugares”.

La policía, en la concepción del derecho administrativo clásico, se entronca con la noción de orden público. El poder de la policía no ha cambiado, lo que se modificó fue el concepto de “orden público”. Efectivamente, si en el siglo XIX y principios del siglo XX la noción del orden público era poco más que “la tranquilidad de la calle” y para lograr este cometido bastaba la “policía de seguridad”; después, al ensancharse el concepto de orden público, al punto de desnaturalizar el concepto tradicional, ya que a cualquier fin de interés general se le calificó de orden público, pudo advertirse que la función de la policía ya no es sólo el orden público.

Es así como aparecen policías especializadas, como la de tránsito, fiscal, forestal, de medio ambiente, laboral, etcétera. Junto al orden público original aparecieron otras causas que legitimaron la intervención administrativa en la esfera de los particulares. El Estado se empezó a convertir en un Estado intervencionista y, con ello, en un Estado vigilante y sancionador ante la comisión de las mil y una infracciones que se fueron creando.

En este proceso, para el Estado ya no era suficiente prohibir ciertas conductas (pintar paredes, golpear a una persona en la calle, ingerir bebidas alcohólicas, etcétera), sino que ahora es necesario obtener una autorización, licencia o imponer ciertas prestaciones (presentar informes, declaraciones y demás). La potestad sancionadora actual, según esta tesis, se explicaría por-

¹⁶ González Pérez, Jesús, *Administración pública y libertad*, México, UNAM, Instituto de Investigaciones Jurídicas, 2006, p. 6.

que a la administración le son inherentes o propias las facultades coactivas para guardar el orden público. Esto es, el poder de sancionar de la administración emerge de su propia naturaleza de ente encargado de velar por los intereses colectivos.

La policía o potestad de policía tiene también una profunda raíz histórica que subsiste hasta nuestros días de cierta manera. Su origen puede radicarse en la historia jurídica española. Desde los primeros años de independencia se consideraba que las sanciones impuestas por la autoridad administrativa tenían su fundamento en el ejercicio de la potestad de policía. Desde entonces, se identificó a la policía con la administración que tenía una función alterna a la jurisdiccional.

Es importante anotar que a mediados del siglo XVIII (durante las últimas décadas del colonialismo) empezó a encomendarse a determinados órganos administrativos la represión directa de las desobediencias e infracciones sin acudir a un tribunal. Concretamente, el verdadero origen de esta autonomía de las autoridades de policía, que les permitían exigir multas sin acudir a los tribunales, se encuentra en la creación de los alcaldes y otros funcionarios, como los jefes políticos y los jueces de paz.

En la Instrucción del 21 de octubre de 1768 (Novísima Recopilación, Ley X, título XXI, libro III), en el artículo 12 se dispuso lo siguiente: "... (Los Alcaldes)... han de velar en que los vecinos cumplan los bandos de policía tocantes al alumbrado y limpieza, exigiendo las multas que previene la Ordenanza, con la aplicación que se les da en ella; para cuyo caso tendrán jurisdicción económica y preventiva con los regidores". Más adelante, en el artículo 14 puede leerse: "también cuidarán de la limpieza y buen orden de las fuentes y empedrados, penando a los contraventores con arreglo a los bandos y órdenes publicadas en estos asuntos".

Posteriormente, en la Constitución de Cádiz de 1812 se estableció que correspondía a los ayuntamientos, que eran presididos por los jefes políticos o en su caso por los alcaldes, entre otras funciones, la policía de salubridad y comodidad (artículos 309 y 321).

También se indicaba que eran facultades de las cortes aprobar los reglamentos generales para la policía y sanidad del reino (artículo 131, vigésimatercia). Conforme a lo anterior, no es de extrañar que en todos los pueblos de la Nueva España la represión de cualquier ilícito correspondiera a los alcaldes y a otros funcionarios administrativos, adquiriendo la calidad simultánea de jueces y cabezas del concejo local que era un órgano político administrativo (origen de los ayuntamientos).

Ya en el México independiente, la situación no fue muy diferente, de hecho, los alcaldes y otros funcionarios administrativos siguieron fungiendo

con las dos calidades antes referidas, realizando funciones de policía como se desprende de diversos instrumentos jurídicos.

El primero de ellos es el *Decreto Constitucional para la Libertad de la América Mexicana* de 1814, en cuyo artículo 118 se facultaba de forma exclusiva al Congreso para legislar en materia de *sanidad, comodidad y demás objetos de policía*. Por su parte, al Supremo Gobierno le competía hacer que se observaran los reglamentos de policía, proteger los derechos de la libertad, la propiedad, igualdad y la seguridad de los ciudadanos, usando todos los recursos que le franquearan las leyes (artículo 165). El artículo 208 indicaba expresamente que la situación de los pueblos y villas seguiría siendo la misma que en el anterior régimen. Otro tanto puede decirse del *Reglamento Provisional Político del Imperio Mexicano* de 1822.¹⁷ Por su parte, la Ley Constitucional Quinta de 1836 indicaba que los alcaldes de los pueblos ejercerían las facultades que se establecen en las leyes en materia judicial. En la Ley Constitucional Sexta se indicaban, entre otras reglas, que correspondía a las Juntas Departamentales formar con el gobernador, las ordenanzas municipales de los ayuntamientos y los reglamentos de policía interior de los departamentos (artículo 14, fracción VII); que correspondía a los prefectos velar sobre lo concerniente al ramo de la policía (artículo 18, fracción III); en el artículo 22 se indicaba que en las poblaciones menores de 8,000 personas no habría prefectos, sino jueces de paz, quienes se encargarían de los asuntos de la policía. Por otra parte, en el artículo 25 se estableció que estarían a cargo del ayuntamiento diversas funciones, entre ellas, auxiliar a los alcaldes en la conservación de la tranquilidad y el orden público en su vecindario. Con-

¹⁷ En el que puede leerse:

Artículo 48. Hacer lo que prohíben o no hacer lo que ordenan las leyes, es un delito. El jefe político, cuyo principal objeto es el sostén del orden social y de la tranquilidad pública, usará de todas sus facultades para prevenir el crimen y sostener la libertad, la propiedad y la seguridad individual.

Artículo 49. A objeto tan importante, podrá imponer penas correccionales en todos los delitos que no induzcan pena infamante o aflictiva corporal, en cuyos casos entregarán los reos al tribunal que designe la ley. Artículo 50. Las penas correccionales se reducen a multa, arrestos y confiscaciones de efectos en contravención de la ley. Las multas en ningún caso pasarán de cien pesos, ni los arrestos de un mes. Artículo 52. "...en las demás cabeceras o pueblos subalternos, el alcalde primer nombrado será el jefe político...".

Artículo 66. Para la pronta y fácil administración de justicia, en todos los ramos, continuarán los alcaldes, los jueces de letras que puedan ser pagados cómodamente y las audiencias territoriales que están establecidas...".

Artículo 96. "...autorizando a los alcaldes para conciliar desavenencias, despachar demandas de poca entidad, evitar desórdenes de toda especie, imponer arrestos y correcciones ligeras...".

cretamente, en el artículo 26 se señaló que le competía a los alcaldes velar por la tranquilidad y el orden público.

Como puede observarse, lo destacable de estos documentos jurídicos es que en ellos se establecen las funciones de policía como los instrumentos necesarios para mantener el orden y tranquilidad de los pueblos, dotándose a sus titulares de todos los poderes necesarios para hacer prevalecer ese orden público. Si bien ya no se alude a estos funcionarios ni al poder de policía en los posteriores instrumentos constitucionales, sí se regulaba esto en las leyes ordinarias, y en la práctica jurisdiccional y administrativa, los alcaldes y su poder de policía continuaban siendo la primera autoridad política, judicial y administrativa de las poblaciones.

Ahora bien, al no existir todavía la codificación penal era confusa la distinción entre lo que hoy llamamos delitos con las infracciones administrativas, pero esto no producía perturbaciones competenciales (como pudiera suceder ahora), ya que los alcaldes actuaban en ambos tipos de causas y, además, de una manera muy fluida al no tenerse claro el principio de tipicidad.

Tal fue la situación en nuestro país hasta bien entrado el siglo XX. Los alcaldes, o ya para entonces denominados “presidentes municipales”, continuaban haciendo las veces de jueces y titulares del ayuntamiento. No por nada se crearon verdaderos cacicazgos en todos los municipios del país. El alcalde o presidente municipal era un pequeño señor feudal: imponía el orden a través del poder de policía. Es evidente entonces, que el poder de policía es característico de un Estado absolutista o autoritario. Con el advenimiento del Estado liberal hace su aparición el derecho penal administrativo y después, con el Estado de derecho, el derecho administrativo sancionador. Este proceso que se presentó sucesivamente en Alemania e Italia no tuvo el mismo desarrollo en España y Latinoamérica.

Ciertamente, para nosotros, la conexión entre los dos primeros derechos no se dio como una solución de continuidad, sino que ambos sobrevivieron en una evolución paralela, pues las sucesivas Constituciones y la normatividad ordinaria las mantuvieron vigentes, incluso hasta el día de hoy. En efecto, en la actualidad, la concepción del derecho de policía sólo yace en los bandos de policía y buen gobierno de carácter municipal en sentido estricto. Las actividades de la policía tradicional (siglos XIX y hasta mediados del siglo XX) han disminuido su presencia, gracias al proceso democrático nacional, aunque no puede desconocerse que la “herencia de la policía” es todavía muy fuerte, lo que explica la supervivencia de algunas sanciones en el ámbito municipal. Así, la inercia histórica sigue presente.

Afortunadamente, la jurisprudencia y el legislador nacional han evitado la extensión abusiva de la policía (recuérdese la reforma al artículo

21 constitucional que redujo el arresto de quince a tres días y la limitación cuantitativa de estas multas al salario de un jornal). También se ha afirmado que resulta inadmisibles extender la potestad de policía a supuestos ajenos, y ajeno es lo que corresponde a la potestad sancionadora.

Hoy puede afirmarse que en México, la actividad de policía se encuentra bifurcada: una actividad inicial de policía preventiva, por lo general, de naturaleza normativa o gestora y otra actividad posterior o de policía represiva, de clara naturaleza sancionatoria y exclusivamente para hacer cesar los focos de desorden o perturbación detectados, establecer la normativa y castigar a los culpables de tal alteración, como puede observarse en la regulación municipal.

Es indiscutible, desde luego, que las actuales sanciones administrativas y el poder de policía, tienen en último extremo, el mismo fin: la protección de los intereses públicos y generales, pero los medios empleados y la forma de la actividad son muy distintos en uno y otro caso. La policía pretende evitar que se rompa el orden y, en su caso, lo reestablece; mientras que las sanciones castigan una conducta individual ya realizada.

Precisamente, por tener el poder de policía un carácter preventivo, es válido sostener que los principios desarrollados por el derecho penal sólo en cuanto a ese objetivo preventivo son aplicables al derecho municipal sancionador. Las circunstancias de que, por una parte, la policía pueda servirse de manera ocasional de sanciones para conseguir sus fines y, por otra, el que la amenaza y la imposición de sanciones contribuyan al mantenimiento del orden, no autorizan a confundir las dos figuras ni a integrar una en otras sino sólo a afirmar que se trata de dos medios complementarios y distintos dirigidos a un fin idéntico.

Como podrá observarse, nos hemos detenido un poco más en esta tesis por cuanto creemos que justificaría no el derecho administrativo sancionador de carácter general, pero sí el derecho municipal sancionador. En efecto, creemos que a partir de este análisis histórico puede sostenerse una lectura diferente del artículo 21 constitucional. Este artículo no puede seguir considerándose como fundamento del poder sancionador de la administración, en general, sino sólo como justificación de una parte del poder sancionador municipal.

A pesar de que el derecho de policía parecía estar en plena retirada en nuestros días, aún pervive e incluso puede afirmarse un regreso prometedor al haberse aprobado una serie de leyes estatales sobre “cultura cívica”, en diversos estados del país, cuyo contenido es netamente de policía, como sucedió durante los dos siglos pasados. Como bien lo afirma Nieto García, “la rotundidad con que actualmente se ha impuesto la tesis de la unidad

punitiva del Estado... no autoriza, sin embargo, a olvidarse por completo de otras explicaciones alternativas, aunque sólo sea por lo venerable de su antigüedad y por la tenacidad con que sobreviven a pesar de las tendencias opuestas dominantes”.¹⁸

2. *La potestad sancionadora administrativa como derivada y complementaria de la potestad penal*

Esta tesis tiene un fundamento claro en nuestra historia jurídica, la cual puede observarse desde dos ángulos. El primero, de carácter constitucional y el segundo, de normas ordinarias. En efecto, debe destacarse la evolución literal que ha tenido a lo largo de muchos años el artículo 21 constitucional. Cuando este artículo enfatiza que la imposición de las penas es exclusiva de la autoridad judicial y después menciona que la autoridad administrativa puede imponer sanciones por infracciones a reglamentos gubernativos y de policía, parece decirnos que estas últimas autoridades “excepcionalmente pueden imponer sanciones”, mismas que serían parte de las penas. El punto de partida de esta teoría aparece en el artículo 21, de la Constitución de 1857, aun cuando ya existían esbozos de la misma un poco más atrás.¹⁹ El citado precepto resulta bastante explícito sobre lo que deseamos destacar, al señalar que: “la aplicación de las penas propiamente tales, es exclusiva de la autoridad judicial. La política ó administrativa solo podrá imponer como corrección, hasta quinientos pesos de multa, ó hasta un mes de reclusión, en los casos y modo que expresamente determine la ley”.

Como puede observarse, dominaba en esos años el principio de legalidad: no habrá falta ni sanción sin ley que las disponga. Por ello, el Código Penal Federal de 1871, como veremos más adelante, incluyó un libro acerca de las faltas y sus sanciones. Este escrupuloso respeto al principio de legalidad habría de quebrar en la Constitución de 1917. Se facultó a las autoridades administrativas a imponer “castigos” por infringir reglamentos gubernativos y de policía. En efecto, aquí es más claro el poder derivado

¹⁸ Nieto García, A., *op. cit.*, p. 94.

¹⁹ En efecto, en la Constitución de 1824 se indicaba en el artículo 112 que “las restricciones de las facultades del Presidente son las siguientes: I... II. No podrá el presidente privar a ninguno de su libertad, ni imponerle pena alguna; pero cuando lo exija el bien y seguridad de la federación, podrá arrestar, debiendo poner las personas arrestadas, en el término de cuarenta y ocho horas, a disposición del tribunal o juez competente. Nuevamente en este apartado subyace la misma idea: el Poder ejecutivo no puede imponer penas, pero sí lo puede hacer en forma excepcional, lo que pone de relieve el carácter subsidiario de la autoridad administrativa en la imposición de sanciones”.

que tienen las autoridades administrativas a la hora de imponer sanciones. Se indica en este apartado:

Artículo 21. La imposición de las penas es propia y exclusiva de la autoridad judicial...

Compete a la autoridad administrativa el castigo de las infracciones de los reglamentos gubernativos y de policía; el cual únicamente consistirá en multa o arresto hasta por treinta y seis horas; pero si el infractor no pagare la multa que se le hubiese impuesto, se permutará ésta por el arresto correspondiente, que no excederá en ningún caso de quince días.

Si el infractor fuese jornalero u obrero, no podrá ser castigado con multa mayor del importe de su jornal o sueldo en una semana.

La siguiente reforma al artículo 21 se dio hasta el 2 de febrero de 1983. En ella se reafirma la exclusividad de la autoridad judicial en la imposición de las penas y se sustituye el concepto de “castigo” por el de “sanciones”. Este cambio, es en nuestra opinión no sólo una modificación semántica en relación con la versión original de 1917, sino de postura: la autoridad administrativa transita entre una potestad penal derivada (castigar en casos excepcionales) hacia una potestad sancionadora propia (sancionar administrativamente).

Como quiera que esto sea, lo cierto es que cuando las diversas Constituciones mexicanas a las que nos hemos referido aluden a las autoridades competentes para imponer penas, no dudan en indicar que en forma exclusiva se le atribuyen al Poder Judicial, pero admiten que el Poder Ejecutivo puede imponer sanciones en ciertos casos y bajo determinadas condiciones.

La segunda razón histórica para sostener esta tesis la constituye el hecho de que las infracciones a las disposiciones administrativas y sus respectivas sanciones venían incorporadas, durante fines del siglo XIX y principios del XX en los códigos penales, es decir, las sanciones administrativas formaban parte íntegra de esos códigos; eran materia penal, aun cuando las aplicaran autoridades administrativas, como se regulaba en esos cuerpos jurídicos.

Permítaseme recordar que el Código Penal de 1871 y el Código de Procedimientos Penales para el Distrito y Territorios Federales de 1894 son claro ejemplo de ello. El artículo 5o. del referido Código Penal definía las faltas como infracciones de los reglamentos o bandos de policía y buen gobierno, tipificándolas en cuatro clases (artículo 1148 y siguientes) según su gravedad, disponiendo que las faltas no comprendidas en el Código serían castigadas con arreglo a los bandos de policía y buen gobierno que trataran de ellas (artículo 1143), y que las faltas en general se castigarían en lo gubernamental (es decir, administrativamente), mientras no dispusiera otra

cosa el Código de Procedimientos (artículo 1145). De hecho, el libro cuarto de Código estaba dedicado a las “faltas”. Por su parte, el Código de Procedimientos Penales citado se refería a las infracciones en el artículo 30, al indicar que: “corresponde a las autoridades administrativas la aplicación de penas por infracción de leyes, bandos o reglamentos, en materia de policía y buen gobierno; pero sujetándose a las reglas siguientes...”

Los códigos de 1929 y 1931 al ocuparse únicamente de los delitos y suprimir el capítulo de faltas consignado en el código anterior, indudablemente no tuvieron el propósito de considerar como delitos y objeto de represión judicial los hechos estructurados hasta entonces como faltas, sino que quisieron dejar a otros ordenamientos distintos, la sanción y castigo, por las autoridades administrativas, de las infracciones a los bandos gubernativos y de policía, de acuerdo con la facultad que a esas autoridades les reconocieron la Constitución de 1857 y la de 1917.

Si bien esta postura fue abandonada por los códigos penales de 1929 y 1931, también lo es que ello no fue óbice para que su impronta siguiera viva durante muchos años a través de la jurisprudencia del Tribunal Fiscal de la Federación y ocasionalmente por el Poder Judicial de la Federación. En efecto, es notoria la influencia de los principios jurídicos contenidos en los primeros códigos penales, para la solución de casos en los que se habían aplicado sanciones administrativas, por parte del entonces recién creado Tribunal Fiscal de la Federación, como puede desprenderse de los siguientes criterios:

“PENAS ADMINISTRATIVAS. Por serles aplicable la doctrina general penal, rige sobre el particular el principio general de que «no hay pena sin ley» y de que no pueden aplicarse por analogía, ni por mayoría de razón”.²⁰

“LEY MÁS BENIGNA. El principio relativo en materia penal es aplicable también a las penas fiscales, a menos de que alguna disposición expresa en el nuevo ordenamiento determine lo contrario”.²¹

“PENAS TRASCENDENTALES. Tiene este carácter las que pasan a persona distinta al infractor que las ha merecido, y están prohibidas por el artículo 22 constitucional, tanto en materia penal como en fiscal”.²²

“IMPOSICIÓN DE SANCIONES. Para la aplicación de las que deriven de las infracciones a las leyes fiscales, son aplicables los principios que rigen en

²⁰ R.T.F.F., primera época, año II, mayo de 1938, p. 1885 (compilación), p. 106. En el caso concreto, se trató de un asunto en que una persona había sido multada por un importe de quinientos pesos por no contar con libros de ingresos y egresos, siendo que en el año en que se impuso la multa tales infracciones ya no estaban vigentes por haberse derogado la ley que las contenía.

²¹ R.T.F.F., primera época, año I, diciembre de 1937, p. 5700.

²² R.T.F.F., primera época, año I, junio de 1937, p. 2229.

general en materia penal, entre ellos, el de que las leyes deben aplicarse estricta y restrictamente cuando se trate de imponer sanciones”.²³

Puede advertirse que en esos primeros años, después de haberse abrogado el Código Penal de 1871, el Tribunal seguía con el posicionamiento de que las multas eran simplemente una suerte de sanciones penales de menor grado, por lo que era natural que esas sanciones administrativas absorbieran sin cortapisa los principios de orden penal. Lo que se evidencia con mayor claridad al observarse que una parte de los integrantes del Tribunal trata de romper con esa tendencia en el asunto “Compañía Transcontinental de Petróleo”, al sostener que “[el] PRINCIPIO DE QUE DEBE APLICARSE LA LEY MÁS FAVORABLE AL INFRACITOR DE LA MISMA no constituye un principio general que pueda inferirse de nuestra legislación, sobre todo después de la derogación del artículo 266 del código penal de 1871, sino una regla doctrinal que se apoya principalmente en consideraciones de equidad”.²⁴

Por su parte, la SCJN, en menor medida, también adoptó veladamente estos criterios con poca precisión a la hora de citar los principios penales aplicables. Así, por ejemplo, en el caso *Compañía de Tracción el Paso y Juárez* de 1941, en el que se controvertió una multa fiscal, la Segunda Sala de la Corte aludió al principio de tipicidad, sin citarlo siquiera, y recordó que era un principio de índole penal.²⁵ Asimismo, en 1943, en el asunto *Rafael del Río*, esta instancia judicial se refirió al principio de culpabilidad, que tampoco cita en la tesis, pero que expresamente indica: “...es indispensable para imponer la sanción, la prueba plena del acto punible a semejanza de los casos de responsabilidad en materia penal, por tratarse de una situación jurídica análoga, aun cuando sea juzgada administrativamente...”.²⁶

²³ R.T.F.F., primera época, año I, mayo de 1937, p. 1294.

²⁴ R.T.F.F., primera época, año I, junio de 1937, p. 1724.

²⁵ [TA], *Semanario Judicial de la Federación*, quinta época, t. LXVII, p. 459. La tesis indica “VÍAS GENERALES DE COMUNICACIÓN, TRANSPORTE GRATUITO POR LAS EMPRESAS DE (PUENTES). Los artículos 124 y 138 de la Ley de Vías Generales de Comunicación, que obligan a las empresas concesionarias a transportar gratuitamente en sus vehículos, a los inspectores de la Secretaría de Comunicaciones que viajan con motivo del servicio oficial, no son aplicables a las empresas de vías de comunicación que no utilizan vehículos, y por tanto, la sanción que se impone al concesionario de medios de transporte por vehículos, que no cumple con dicha obligación, no debe imponerse al concesionario de un puente de jurisdicción federal, pues no puede aplicarse por analogía, por igualdad, ni por mayoría de razón, una disposición de índole penal, como es que la sanciona con multa la desobediencia a un precepto dentro del cual no cabe, con la debida exactitud, la mencionada obligación para las empresas de vías de comunicación que no utilizan vehículos”.

²⁶ [TA], *Semanario Judicial de la Federación*, quinta época, t. LXXVII, p. 3135.

En ese mismo año, también la Segunda Sala resolvió el asunto *Seda-lia, S. A.* aplicando directamente a una multa fiscal la regla contenida en el artículo 56 del Código Penal vigente desde 1931, que ordenaba hacer efectiva la ley posterior siempre que fuera más favorable al reo.²⁷ No existe pudor alguno al aplicar directamente reglas contenidas en el Código Penal, debido, tal vez, a la seguridad teórica de que tales multas eran parte del derecho penal.

De este breve pasaje por los criterios de la Corte, podemos inferir que también este tribunal siguió con la postura de que el derecho administrativo sancionador era una derivación y complemento del derecho penal. Ahora bien, si resulta cierto que el derecho administrativo sancionador es sólo una derivación y complemento del derecho penal, entonces se facilitaría la aplicación a ella de los principios que informan a esa disciplina, como se ha venido dando. El estudio de las sanciones administrativas debería hacerse siempre buscando el contraste con la legislación penal. Ningún sentido tendría estudiar aquella figura en solitario. Cualquier intento de solución no podría llevarse a cabo sin tener en cuenta las fórmulas penales.

Si la potestad administrativa sancionadora es sólo auxiliar de la potestad penal, el número y grado de aplicación de los derechos humanos y principios jurídicos que aquella potestad administrativa debe recibir del derecho penal, sería mucho mayor que si se tratara de potestades distintas y autónomas. Si el derecho administrativo sancionador es sólo una parte dependiente y complementaria del derecho penal, ello explicaría de forma más clara las teorías modernas despenalizadoras. En efecto, cuando un ilícito se despenaliza no es, de ordinario, que deje de ser ilícito, sino que deja de ser ilícito penal para convertirse en ilícito administrativo. Por eso, el principio de mínima intervención penal supondría, en la misma proporción, una revitalización de las infracciones administrativas.

²⁷ [TA], *Semanario Judicial de la Federación*, quinta época, t. LXXI, p. 128. “HILADOS Y TEJIDOS, LEY APLICABLE EN LAS MULTAS EN MATERIA DE. Si se aplican dos multas con fundamento en el artículo 36 del Reglamento de 28 de noviembre de 1938, que grava la hilaza y los tejidos nacionales de algodón, precepto conforme al cual, los fabricantes que no hagan la compra de estampillas, en la cantidad que corresponde a cada bimestre y que no enteren, dentro de los primeros diez días del bimestre siguiente, la diferencia a que estuvieren obligados, pagarán el doble por vía de multa; y si dichas sanciones fueron impuestas cuando ya estaba en vigor el Código Fiscal de la Federación, para este caso, debe ocurrirse a la regla del artículo 56 del Código Penal y aplicarse la ley posterior, en virtud de que la multa que equivale al doble del impuesto omitido o cubierto extemporáneamente, según la ley anterior, constituye propiamente una sanción y la que se deriva de las fracciones XIV y VII de los artículos 228 y 236 de dicho Código Fiscal respectivamente, la reduce”.

Deseamos subrayar que conforme a esta teoría, si las sanciones administrativas formaban parte del derecho penal a fines del siglo XIX y principios del siglo XX, no habría ninguna objeción técnica a la aplicación directa del Código Penal a las multas. Era un asunto de interpretación sistemática dentro del mismo ordenamiento. No podía afirmarse, sin incurrir en contradicción, que los principios jurídico-penales se aplicaban por algún método de integración a las multas administrativas, dado que éstas eran parte del propio derecho penal.

Luego entonces, no sería atinado sostener que desde aquellos años nuestros tribunales ya aludían al “derecho administrativo sancionador”. Lo cierto es que las sanciones impuestas por autoridades administrativas formaban parte del derecho penal o, por lo menos, así se les siguió calificando. La circunstancia de que actualmente se hable de que los principios del orden penal deben reconducirse a las sanciones administrativas con ciertos matices no autoriza a asumir que ello se debe a que dichas sanciones “forman parte del derecho penal”, como afirmaba la tesis en comento. Ello se debe a otra razón, que veremos en otro apartado. Así pues, la causa justificadora es otra, totalmente distinta a la que ahora encaramos.

3. Las potestades administrativas sancionadoras como potestades de gestión de la propia administración

La tercera explicación defiende que la potestad administrativa sancionadora no es más que otra de las potestades de gestión de la administración. De ser así, tendríamos una explicación alternativa a la de la unidad del *ius puniendi* del Estado, puesto que justifica la potestad sancionadora de la administración en otras potestades de la misma, de las que sería un corolario necesario, con lo cual podría construirse un sistema menos rígido y menos dogmático.

Al entender la potestad sancionadora como una facultad anexa a la potestad de regular y de ejecutar la actuación pública en determinadas materias, adquiere mayor sustantividad y flexibilidad; aunque eso sí, sin desvincularse de las reglas constitucionales y penales, de las que no podría separarse para no romper la coherencia de la acción pública, pero sin llegar, por ello, a ser una emanación o simple manifestación del *ius puniendi* del Estado ni mucho menos de las potestades penales.

Por virtud de esta postura puede afirmarse que quien tiene la potestad de ordenar, mandar y prohibir, ha de tener también la de sancionar, como complementaria e inseparable de las anteriores, pues sin esta potestad,

aquéllas resultan inoperantes. Esta tesis vino de la mano de un reacomodo de fuerzas en el Estado, que creó una administración fuerte, un presidencialismo exacerbado, que dotó al Ejecutivo de una enorme presencia en la vida social, económica y política, y que, por supuesto, imprimió su influencia en la aplicación de sanciones administrativas.

En efecto, terminado el movimiento revolucionario de principios de siglo XX, el Estado se encontraba sumido en una gran confusión y desorden; se tenían que fortalecer los poderes estatales para hacer resurgir a la sociedad. Este papel lo adoptó el Ejecutivo, a quien poco a poco se envistió de un cúmulo de facultades constitucionales y metaconstitucionales suficientes para controlar prácticamente la vida nacional. En consecuencia, los poderes Legislativo y Judicial perdieron grandes espacios frente al Ejecutivo.

Es por eso que si bien en nuestro sistema jurídico (por asimilación de los sistemas jurídico, francés y español) desde siempre se ha tolerado que sea la administración pública la que sancione las conductas de los particulares que infringen las disposiciones administrativas sin la intervención previa de los tribunales judiciales, también lo es que la recepción de esta teoría en México tuvo repercusiones de mayor intensidad que las previstas en aquellos países. Se sostenía, sin objeción alguna, que el Poder Ejecutivo podía, en aras del bien público y de la ejecutividad de los actos por ella dictados, hacerlos cumplir sin cortapisa, e incluso —se pensaba— era razonable que las sanciones por el incumplimiento a una disposición administrativa quedaran sólo en manos de la propia administración.

Es probable que no sea posible en una sociedad avanzada, con un intervencionismo estatal creciente y necesitado de mayores posibilidades de inmediatez y eficacia, defender un sistema judicialista puro, por lo que se refiere a la potestad para sancionar. Si se admite entonces que ésta debe estar en manos de la administración pública y no del Poder Judicial, parece más conveniente asumir que la constitucionalización de dicha potestad puede ser una vía inmejorable para configurar claramente sus límites.

Tal vez, como consecuencia de esta posición dependiente del Ejecutivo, los tribunales, a la hora de interpretar la carta fundamental y las leyes ordinarias separaban con claridad el fundamento jurídico de las multas administrativas —expresamente los artículos 21 y 22— del fundamento jurídico de los delitos (artículos 13, 14, 16, 19, 20), lo que trajo como consecuencia, una escasa comunicación teórica entre sendas materias. En tales condiciones, no parece extraño que la jurisprudencia, la doctrina²⁸ y la legislación

²⁸ Resulta paradigmático el comentario que vierte Serra Rojas a fines de los años cincuenta sobre este asunto, “...en la creación de un poder público con sus facultades, lo correlativo es el ejercicio de ellas”. En nuestra Constitución, puntualiza el autor, existen preceptos,

nacional hayan encontrado un mejor asidero en la teoría del acto administrativo para las sanciones administrativas y no se haya advertido que su desarrollo natural se encontraba en la teoría jurídica del delito.

Expresamente se reconocía a las sanciones administrativas como una pena que debía sufrir quien desobedecía una norma de esa naturaleza, pero su tratamiento práctico estaba regido por la teoría del acto administrativo, e incluso las formas más claras de frenar la arbitrariedad en su aplicación eran precisamente las que se aplicaban contra el acto administrativo, como el “desvío de poder”.²⁹ Lo que explica las escasas referencias que durante este lapso (desde fines de la primera mitad del siglo XX hasta fines del mismo siglo) pueden hallarse en los asuntos resueltos por los tribunales, en los que empleaban los principios de orden penal a las multas administrativas.³⁰ En otras palabras, desde el punto de vista práctico y metodológico, las sanciones administrativas estaban más próximas a la teoría jurídica del acto administrativo y en muchas ocasiones a la teoría de las contribuciones, que a la teoría jurídica del delito.

Nunca se pensaba que a las sanciones administrativas podían aunarse los principios tradicionales del orden penal como: la culpabilidad, imputabilidad, presunción de inocencia, derecho a guardar silencio, a no declarar contra sí mismo, etcétera, y con ellos extender los derechos humanos existentes en el ámbito penal al terreno sancionatorio-administrativo. Lo más que se había conseguido era exigir que aquellas normas que regulaban infracciones y sanciones deberían establecer un parámetro mínimo y un máximo dentro del cual la autoridad pudiera imponer esas sanciones, por respeto a la prohibición constitucional de multas excesivas prevista en el artículo 22, pero no por el reconocimiento del principio de proporcionalidad en la imposición de las penas en materia criminal.

No se conectaron las sanciones administrativas al *ius puniendi* del Estado, sino que se asumía que tales sanciones, por su propia naturaleza, eran unas

como los artículos 27, 33, 123 y 73, fracción XVI, que autorizan al poder público la ejecución de sus determinaciones, aun en el caso en que haya una privación de derecho. Serra Rojas, Andrés, *Derecho administrativo*, México, Porrúa, 1959, p. 303.

²⁹ A nivel federal, el artículo 51 de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo establece que se declarará que una resolución administrativa es ilegal cuando se demuestre alguna de las causales: “V. Cuando la resolución administrativa dictada en ejercicio de facultades discrecionales no corresponda a los fines para los cuales la ley confiera dichas facultades. En términos idénticos lo indicaba también el abrogado artículo 238, fracción V, del CFF que entró en vigor el 1 de enero de 1983 y que fue derogado en 2006”.

³⁰ Una de esas escasas, pero interesantes referencias es la tesis dictada por el TFF, a través de la pluma de la entonces magistrada Margarita Lomelí Cerezo, “PRINCIPIOS GENERALES DEL DERECHO PENAL. SON APLICABLES AL CAMPO DE LAS INFRACCIONES ADMINISTRATIVAS”, R.T.F.F., segunda época, t. II, enero-mayo de 1981, p. 569.

más de entre las varias potestades administrativas. Luego entonces, contra su imposición sólo procedían argumentos tradicionales, como la violación al principio de legalidad o de seguridad jurídica por falta de fundamentación o motivación del acto impugnado, que —por lo demás, sabemos— son también comúnmente oponibles contra cualquier otro acto o resolución administrativa.

Para la doctrina y la jurisprudencia mexicana, las sanciones administrativas eran, hasta hace poco tiempo, “actos o resoluciones administrativas o fiscales” antes que medidas represivas. Se impugnaban por los particulares y se analizaban por los tribunales como actos administrativos restrictivos de derechos y no como verdaderas sanciones. Es decir, era más ajustado a la realidad asumir que las sanciones administrativas eran producto de la propia gestión administrativa que derivadas del *ius puniendi* del Estado. Esas sanciones y los procedimientos a través de los cuales se imponían aquéllas, eran, en esencia, procedimientos administrativos que no tenía conexión alguna con la teoría penal.

Una de las primeras sentencias dictadas por los tribunales en las que aparece este vínculo estrecho entre multas y acto administrativo, que permite observar a la potestad administrativa sancionadora como una potestad más a cargo de la administración, fue la dictada en 1940 por la Primera Sala de la SCJN en el asunto *Abelardo Solís Sánchez*, en la que estableció que:

...no podía admitirse que el presidente de la República hubiera incurrido en una extralimitación de las facultades extraordinarias que le confirió el decreto de dos de enero de 1931... por el sólo hecho de que en la segunda de esas leyes... haya regulado las sanciones correspondientes en que incurren los infractores de la misma; pues bien sabido es que entre los elementos esenciales de toda norma jurídica, la doctrina ha reconocido uniformemente que, además del carácter general e imperativos de la ley, debe tener los medios adecuados que garanticen su cumplimiento... En esa virtud, es incuestionable que al estar capacitado constitucionalmente el Presidente de la República para expedir la ley de que se trata, lo estuvo implícitamente para proveer lo conducente a su eficaz cumplimiento, mediante las sanciones estatuidas por las disposiciones legales respectivas...³¹

Esta tesis ha estado vigente desde fines de la primera mitad del siglo XX y hasta nuestros días. Su permanencia durante ese largo plazo responde a la situación de privilegio de la que goza la administración pública con relación a los particulares.

³¹ [TA], *Semanario Judicial de la Federación*, quinta época, t. LXIV, p. 1557.

Creemos que hoy en día puede sostenerse válidamente una “versión actualizada o moderna” de esta tesis, mucho más flexible y atemperada que la versión tradicional de la que hemos dado cuenta, derivada del proceso democrático nacional que estamos viviendo y que trajo como consecuencia, entre otros aspectos: el ensanchamiento de facultades constitucionales y legales para los poderes Legislativo y Judicial en detrimento del Ejecutivo; el fortalecimiento de la participación ciudadana en la toma de decisiones; el reconocimiento del “bloque de constitucionalidad”, que permite reconocer derechos humanos no sólo en la Constitución, sino fuera de ella y la creación de nuevos instrumentos procesales para la protección de tales derechos. Esta versión actualizada de la tesis en comento ha logrado perpetuar su vigencia y evitar su abandono absoluto, colocándola como una causa justificadora que explica el poder administrativo sancionador en alguna de sus manifestaciones, como explicaremos más adelante.

4. *Las potestades administrativas sancionadoras como manifestaciones autónomas, pero derivadas del ius puniendi del Estado*

La última tesis que explica la causa de la potestad punitiva de la administración, es aquella que defiende la existencia de una “potestad punitiva única del Estado”; un único *ius puniendi* estatal, del cual se desprenderían las demás como manifestaciones específicas. Esta idea es originariamente jurisprudencial. El Supremo Tribunal del país estableció medularmente que la sanción administrativa guardaba una similitud fundamental con las penas, toda vez que ambas tenían lugar como reacción frente a lo antijurídico y que, como consecuencia, “...tanto el derecho penal como el derecho administrativo sancionador resultan ser dos inequívocas manifestaciones de la potestad punitiva del Estado...”³²

La frescura de las ideas expresadas por la Corte construyeron los primeros cimientos de una nueva línea jurisprudencial, al punto de considerar ahí el nacimiento formal del derecho administrativo sancionador en México.³³ Se trata de un *leading case* que ha guiado los subsecuentes criterios de los tribunales. A partir de esta postura que adoptó la Corte, todo es duda, especulación y desacierto. Para poner de relieve esta crítica, expondré algunas observaciones con relación a esta tesis, destacando las razones para afirmar su inviabilidad en nuestro sistema jurídico.

³² Jurisprudencia 99/2006 del Pleno de la SCJN.

³³ Véanse Góngora Pimentel, Genaro David, *op. cit.*, pp. 255-274; Ortega Maldonado, Juan Manuel, *op. cit.*

Los inconvenientes de la teoría

a) Esta teoría carece de fundamento en nuestra Constitución. En efecto, el apoyo constitucional del denominado *ius puniendi* del Estado es más que frágil, es nulo. La Constitución en ninguna parte proclama en forma expresa o implícita esta unidad punitiva. La Constitución garantiza aquél postulado no porque ella lo afirme, sino porque la Corte dice que lo dice. Por tanto, se trata más de una cuestión de fe —que es creer lo que no podemos leer con nuestros ojos— que de un verdadero supraconcepto. Como ya lo advertimos, es una tesis sustentada por la doctrina³⁴ y la jurisprudencia extranjera.

b) En todo caso, de aceptarse la tesis de la potestad punitiva única del Estado, habría que subrayar que de la Constitución mexicana no se desprenderían sólo dos manifestaciones de esa potestad punitiva única: la penal y la administrativa sancionatoria, sino cuatro diferentes potestades sancionatorias: la penal, la municipal de policía, la disciplinaria para los servidores públicos y la administrativa general.

Debemos aceptar que la jurisprudencia de la Suprema Corte que hemos citado ha tenido una clara influencia tanto de la doctrina española como de la jurisprudencia del Tribunal Constitucional Español.³⁵ El problema —claro está— surge cuando advertimos que el Tribunal sólo tenía como referencia para extraer la idea del *ius puniendi* único del Estado el artículo 25.1 de la Constitución española.³⁶ En cambio, nuestra Constitución es prolija en regular no una potestad, sino varias.

Que la teoría dual de las potestades sancionatorias no sea posible de aplicar en nuestro país puede evidenciarse si convenimos que el fundamento para sancionar infracciones a reglamentos gubernativos y de policía

³⁴ Esta tesis parece predominar en el mundo jurídico latinoamericano y europeo. Como muestra la cita siguiente, “la represión penal que es de carácter público es una manifestación del poder estatal tal como lo es también en su manifestación las acciones administrativas represivas, es decir, ambas son un fenómeno homogéneo que actúan contra actos contrarios a ciertas circunstancias consideradas como indeseables, lo que alerta que las reglas punitivas del derecho penal y del derecho administrativo son materialmente idénticas”. Oscar Díaz, Vicente, “Principios, derechos y garantías constitucionales del régimen sancionador tributario”, *Principios, derechos y garantías constitucionales del régimen sancionador tributario, documento 19/01*, segundas jornadas sobre derecho constitucional tributario, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 2007, p. 243.

³⁵ Véase nota número 5.

³⁶ El artículo 25.1 de la Constitución Española establece que “nadie puede ser condenado o sancionado por acciones u omisiones que en el momento de producirse no constituyan delito, falta o infracción administrativa, según la legislación vigente en aquél momento”.

(artículos 21 y 122 constitucionales) es distinto al que sirve para fundar las sanciones a reglamentos administrativos (artículo 89, fracción I),³⁷ y distinto es también el fundamento constitucional para imponer sanciones a servidores públicos por acciones u omisiones cometidas en ejercicio de sus funciones (artículos 79, 109, 113, 114, 126, 127 y 134).

Nos queda claro que el Constituyente Permanente ha querido subrayar esta distinción, de otra suerte no hubieran sido necesarios los fundamentos jurídicos diferenciados para las sanciones que imponen las administraciones públicas. Debe ponerse de manifiesto que si existe un fundamento especial para cada potestad sancionadora, tales fundamentos difícilmente podrían ser compartidos o comunes para cualquier otra sanción administrativa, como enseguida abundaremos. Esta teoría es válida y útil en aquellas Constituciones que regulan la potestad punitiva del Estado en un único artículo, como lo hace la española o la alemana, pero no en una Constitución como la mexicana que ha sido generosa en dispensar cuatro potestades punitivas.

c) Si se acepta —como parece ser la tendencia— que existe un genérico, único y superior *ius puniendi* del Estado del que se desprenden como manifestaciones independientes la judicial-penal y el administrativo sancionador (nosotros hemos adicionado el derecho municipal de policía y el derecho sancionador disciplinario para los servidores públicos), entonces tendrán que aceptarse inexorablemente todas sus consecuencias.

La primera de ellas es que el *ius puniendi* único del Estado se convierte, por decisión de la Corte, en un concepto constitucional; en realidad en un “supraconcepto”. Y aunque la idea de un supraconcepto no es nueva en la jurisprudencia nacional, sólo se ha referido al “ilícito”. Así, en criterio del Trife puede leerse: “...y es que, al final de cuentas, las contravenciones administrativas se integran en el supraconcepto de lo ilícito, en el que ambas infracciones, la administrativa y la penal, exigen...”³⁸

De esta forma, tanto los delitos como las contravenciones administrativas se integran en el supraconcepto ilícito, cuya unidad sustancial es compatible con la existencia de diversas manifestaciones fenoménicas, entre las cuales se encuentran precisamente cuatro figuras, que exigirían, por supues-

³⁷ Por lo menos en eso coincide parte de la doctrina nacional. Véanse Tena Ramírez, Felipe, *Derecho constitucional mexicano*, México, Porrúa, p. 445; Burgoa Orihuela, Ignacio, *Derecho constitucional mexicano*, México, Porrúa, p. 777; Galván Muñoz, Jesús, “Constitución y sanciones administrativas: hacia una garantía de seguridad jurídica eficaz”, *Memoria del IV congreso nacional de derecho constitucional I*, México, UNAM, Instituto de Investigaciones Jurídicas, p. 309.

³⁸ Tesis XLV, *Revista del Tribunal Electoral del Poder Judicial de la Federación*, suplemento 5, 2002, p. 31.

to, una regulación y unos principios comunes. No obstante, esta esencia unitaria debería permitir unas reglas diferenciales que son inherentes a la distinta función para la cual han sido configurados unos y otros ilícitos.³⁹ Pero no es lo mismo reconocer que el ilícito es un concepto común a todas las infracciones y delitos, es decir, transversal a todas las potestades sancionatorias que crear un nuevo concepto que mantendría una posición vertical con relación a esas mismas potestades sancionatorias.

La segunda es que si existe un supraconcepto, como el ilícito, que tuviera una función transversal entre todas las manifestaciones punitivas, esto implicaría que entre ellas deberían compartir principios; en cambio, de existir un supraconcepto que tenga una función vertical, tal ente debería irrogar hacia abajo los principios rectores con los cuales tendrían que funcionar sus distintas manifestaciones. Cualquier manifestación que se desprendiera de esa supuesta potestad sancionadora única del Estado debería abreviar unos hipotéticos principios exclusivos de tal potestad.

Sería imperiosa la necesidad de que existan principios generales que cubran esa potestad punitiva única del Estado y sus diversas manifestaciones, por darse en éstas unas mismas exigencias, como son las derivadas del principio de legalidad en sus distintas vertientes: órgano competente, fundamentación y motivación, procedimiento adecuado, defensa del inculpado, tipificación del hecho punible, etcétera. Si esos principios imaginarios son los mismos que utiliza el derecho penal, aun cuando su aplicación se matice de acuerdo a cada superficie jurídica, entonces no se ve utilidad alguna de esta construcción jurisprudencial. Sin embargo, como ya lo hemos anotado, la Constitución mexicana reconoce cuatro potestades sancionadoras distintas, como fundamento propio, de tal suerte que no es necesario un concepto que pretenda regir a todas ellas.

Una tercera consecuencia es que dicho *ius puniendi* no sólo debería poseer un contenido propio (que no lo tiene como hemos comentado), sino que también debería tener una regulación propia. La Corte señala que tal regulación debe hallarse en el derecho público estatal, el cual junto al derecho penal, debería ir formando los principios propios de esta materia. No obstante, no se ve la razón de aludir a un derecho público estatal, como lo

³⁹ Pierre Beltrone escribe, “el objetivo principal de las sanciones fiscales es garantizar el buen funcionamiento de un sistema de impuestos declarativos... en última instancia asegurar la efectividad de los principios de universalidad de los impuestos y de igualdad ante las cargas públicas”. Beltrone, Pierre, “El derecho de la represión de las infracciones fiscales en Francia”, *Principios, derechos y garantías constitucionales del régimen sancionador tributario, documento 19/01*, segundas jornadas sobre derecho constitucional tributario, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 2007, p. 37.

señala también la doctrina española,⁴⁰ si en nuestro país existen preceptos de rango constitucional de los que pueden obtenerse los principios de cada potestad punitiva.

Por otro lado, si esta tesis tiene como únicos principios reales y efectivos a los del derecho penal, para aplicarlos a las otras potestades punitivas con ciertas matizaciones, entonces es claro que no habría mucha diferencia con la tesis de que la potestad penal es la originaria, y las demás son las derivadas y auxiliares, con todo lo que ello implica. No pueden existir principios comunes que se desprendan de esa hipotética potestad sancionadora única del Estado. Ni siquiera los principios constitucionales más generales y reconocidos nos servirían. Pongamos, por ejemplo, el principio de legalidad, el cual no tiene operatividad para las infracciones y sanciones previstas en reglamentos de policía.

De existir estos principios omnicompresivos, necesariamente tenderían a aplicarse con matices para cada sector. Hacer comulgar al conjunto de potestades de principios que no tendrían la calidad de generales, haría de la potestad punitiva única del Estado una mezcla amorfa y heterogénea que complicaría la solución de casos concretos. El obstinado y hasta machacón esfuerzo de algunos tribunales de dar con principios exclusivos que uniformen los criterios de interpretación y aplicación para la totalidad de las sanciones administrativas ha provocado, por citar algún ejemplo, que indebidamente se pretendan extender los límites cuantitativos postulados en el artículo 21 a cualquier infracción administrativa o que se nieguen derechos básicos de protección contenidos en el derecho penal, a quienes son sujetos de un procedimiento disciplinario, con el argumento de que se trata de procedimientos cuya naturaleza es diversa.

d) Finalmente, si existe una única potestad sancionadora del Estado resultará evidente que al legislador le estará constitucionalmente vedado, por un lado, incorporar a la regulación de las sanciones administrativas principios completamente opuestos o absolutamente incompatibles con el orden penal, y por el otro, también estaría impedido en no reconocer algunos principios del orden penal que resulten favorables al particular instruido con un procedimiento administrativo sancionador, como por ejemplo, el negarse a reconocer el derecho del particular a no ser sancionado cuando cumple voluntaria, pero extemporáneamente con sus obligaciones.⁴¹

⁴⁰ Esta idea del derecho público estatal ha sido introducida por el profesor Alejandro Nieto, quien es un defensor de la autonomía del derecho administrativo sancionador; *cfr.* Nieto García, Alejandro, *op. cit.*, especialmente capítulo IV.

⁴¹ Es por esa razón que con la reforma al artículo 1o. constitucional, no es de recibo la tesis siguiente: "INFRACCIONES A LAS LEYES DE IMPUESTOS, CASOS EN QUE NO AMERITAN

5. *Las potestades administrativas sancionadoras
como potestades constitucionalmente autónomas*

Todas las anteriores circunstancias hacen suponer que tanto el método empleado como la tesis que pretende defenderse hasta ahora, deberían ser desterrados. En nuestra opinión, la Constitución mexicana reconoce y regula, en mayor o menor medida, los principios básicos que permiten el ejercicio de las cuatro potestades sancionadoras mencionadas, las cuales encuentran en la Constitución su fundamento y límites. Por tanto, no es necesario acudir al *ius puniendi* como supraconcepto. Siendo esto así, en lugar de sostener la teoría de la potestad punitiva única del Estado para abordar el estudio de las infracciones administrativas se impone un cambio en el método. Para estar en posibilidad de aplicarlo, será necesario tomar en consideración algunos aspectos importantes:

A. Este nuevo método de estudio implicará el análisis constitucional tanto de las causas justificadoras como de los preceptos que regulan las diversas potestades sancionadoras de las administraciones públicas, así como la interpretación que de ellas se haga por la SCJN para, desde esta perspectiva, descender al estudio de las formulaciones legales y reglamentarias

Por supuesto que debe reconocerse, como lo hemos afirmado, que cada una de las tres potestades sancionadoras administrativas (la administrativa general, la policial-municipal y la disciplinaria) tienen una causa justificadora distinta a las otras, así como unos fundamentos constitucionales diversos, que condicionan sus criterios de interpretación y aplicación y, por supuesto, los principios que han de guiar su desenvolvimiento. De esta manera tendremos:

- a) La potestad administrativa general tiene su causa en las facultades externas de gestión de la propia administración frente a los particulares y su fundamento constitucional se halla en los artículos 89, fracción I, 21, párrafo noveno, 40, 41, 73, fracción XXX, 115, primer párrafo, 116 y 121, así como en las Constituciones de los estados.

SANCIÓN ALGUNA. El beneficio consistente en que no se imponga sanción alguna por las infracciones descubiertas en las visitas de inspección espontáneas, sólo es aplicable a las infracciones a la Ley del Timbre, pero no respecto a infracciones de naturaleza distinta, como son las cometidas en relación con la Ley del Impuesto sobre la Renta”, *Semanario Judicial de la Federación*, quinta época, t. LXII, p. 1590.

- b) La potestad policial municipal tiene su causa justificadora en la potestad de policía y su fundamento en los párrafos tercero a quinto del artículo 21, así como en el artículo 122, relacionado con el Distrito Federal.
- c) La potestad disciplinaria tiene su causa justificadora en la facultad interna de la administración de fiscalizar los ingresos y egresos estatales, investigar posibles irregularidades y sancionar a los funcionarios que se apartan de los fines y objetivos que la propia administración establece. En otras palabras, deriva de las facultades de supervisión y autocontrol de la administración. Esta potestad encuentra cobijo constitucional en diversos artículos, pero especialmente en el 79, 109, 113, 114, 126, 127 y 134.

B. Hacer extensivo el criterio de interpretación más favorable a los encausados por los procedimientos administrativos sancionadores, que postula el artículo 1o. constitucional

En efecto, si por un lado, el derecho sancionador, en general (las tres potestades administrativas sancionadoras, junto a la penal), representa la protección más enérgica de los bienes necesitados de una protección especial, y por el otro, este mismo rigor demandaría, en contrapartida, las máximas garantías para el encausado; y las máximas garantías para los sujetos encausados sólo pueden darse cuando en la interpretación de los derechos humanos se busque siempre el criterio de interpretación más favorable que postula la Constitución en el artículo 1o., esta idea obliga a que las normas relativas a los derechos humanos deban interpretarse de conformidad con la propia Constitución y los tratados internacionales, favoreciendo en todo tiempo a las personas la protección más amplia.

La SCJN ha entendido que este criterio de interpretación es una moneda de dos caras. Al resolver el caso *María Guadalupe Ruiz Dena*⁴² la Corte apuntó que se trataba de un criterio hermenéutico que informa todo el derecho internacional de los derechos humanos, en virtud del cual debe acudir a la norma más amplia, o a la interpretación más extensiva cuando se trata de reconocer derechos protegidos, e inversamente, a la norma o a la interpretación más restringida cuando se trata de establecer restricciones permanentes al ejercicio de los derechos o de su suspensión extraordinaria

⁴² [TA], *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, décima época, t. I, febrero de 2012, p. 659.

“...esto implica —agrega la Corte— acudir a la norma jurídica que consagre el derecho más extenso y, por el contrario, al precepto legal más restrictivo si se trata de conocer las limitaciones legítimas que pueden establecerse a su ejercicio...”.

A partir de esta regla de interpretación, este principio debe ensanchar su manto protector y dispensarlo también a los encausados por procedimientos administrativos sancionatorios de toda índole. “Esto deriva de la posición preferente de los derechos fundamentales en el ordenamiento y de su afirmada condición de inviolables”, como en reiteradas ocasiones lo ha dejado dicho la Corte.⁴³

*C. Reconocer que todos los derechos humanos son en realidad
supraconceptos del bloque de constitucionalidad*

Todo lo dicho con anterioridad nos debe convencer de que nuestro derecho constitucional contiene derechos humanos que juegan como verdaderos y efectivos “supraconceptos”, que tendrían la función de guiar los criterios de interpretación y aplicación de todas las normas jurídicas que puedan afectar la esfera de derechos de las personas, especialmente en materia administrativa sancionadora, que es la que nos ocupa. Estos supraconceptos vendrían a sumarse a los implícitamente reconocidos como tales por la jurisprudencia nacional. Es el caso del derecho al debido proceso, el derecho a la legalidad de las actuaciones autoritarias y el derecho a un juicio expedito e imparcial, todos consagrados tanto en la Constitución como en los tratados internacionales.

Nos referimos entre otros y sólo por mencionar a los más destacados: al de legalidad, tipicidad, presunción de inocencia, reserva de ley, no declarar contra sí mismo, abstenerse de declarar, multa excesiva,⁴⁴ etcétera, que serían reconducibles a todos los procedimientos, según su naturaleza —y no exclusivos de la potestad penal—, que después descenderían hacia cualquiera de las cuatro potestades ya señaladas, adoptando tintes distintos. Y lo

⁴³ Jurisprudencia 139/2011, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, décima época, t. III, diciembre de 2011, p. 2057.

⁴⁴ Si bien la jurisprudencia mexicana no ha calificado expresamente a estos principios como “supra-conceptos”, si ha reconocido que tienen un campo de actuación más allá del penal. Valgan de ejemplos las jurisprudencias que llevan por rubro: “MULTA EXCESIVA PREVISTA EN EL ARTÍCULO 22 CONSTITUCIONAL. NO ES EXCLUSIVAMENTE PENAL” y “TIPICIDAD. EL PRINCIPIO RELATIVO, NORMALMENTE REFERIDO A LA MATERIA PENAL, ES APLICABLE A LAS INFRACCIONES Y SANCIONES ADMINISTRATIVAS”.

que es más importante, los principios constitucionales que regulan derechos humanos, especialmente los artículos 14, 16, 19, 20, 21, 22, 23, 109, 113 y 115, básicamente no deberían seguirse considerando como del exclusivo ámbito penal.

En efecto, los derechos ínsitos en materia penal sustantiva y procesal no podrían ya entenderse reducidos al estricto campo del enjuiciamiento de conductas presuntamente delictivas, por más que ahí radique su origen, sino que deberían entenderse que también presiden la adopción de cualquier procedimiento o resolución tanto administrativa como jurisdiccional, que se base en la condición o conducta de las personas, y de cuya apreciación se derive un resultado sancionatorio para las mismas o limitativo de sus derechos. Esta tesis, por lo demás, se presentaría en un momento histórico idóneo en nuestro país, pues ante el fraccionamiento general del poder —antes asumido casi en su totalidad por el Ejecutivo—, los supraconceptos a los que nos referimos ofrecen una excelente oportunidad que asegura la viabilidad del sistema y el funcionamiento respetuoso y coherente de cada uno de los poderes del Estado.

D. La indivisibilidad que se pregona de los derechos humanos implicará que éstos no puedan seguir calificándose como exclusivos de alguna rama jurídica

Considerando la regla contenida en el artículo 1o. constitucional, puede afirmarse que los principios jurídicos tradicionalmente calificados como del orden penal (sustantivos y adjetivos), a partir de ahora deben reconocerse como principios constitucionales aplicables a todas las potestades punitivas del Estado. Después de lo cual deberán singularizarse para cada una de ellas.⁴⁵ Eso mismo debe suceder con todos los derechos contenidos en la Constitución. No puede hablarse ya de derechos humanos aplicables sólo en el ámbito penal, civil, administrativo, fiscal, laboral, etcétera. Debemos referirnos exclusivamente a derechos humanos. Éstos no pueden dividirse atendiendo a criterios doctrinales.

Por lo que podemos afirmar, parafraseando alguna jurisprudencia de la Corte, que sería inexacto que los principios contenidos en los artículos 14, 16, 17, 19, 20, 21, 22 y 23 de la Constitución deban entenderse limita-

⁴⁵ En reciente tesis, la SCJN estableció un criterio muy próximo al que hemos indicado: “PRESUNCIÓN DE INOCENCIA. LA APLICACIÓN DE ESTE DERECHO A LOS PROCEDIMIENTOS ADMINISTRATIVOS SANCIONADORES DEBE REALIZARSE CON LAS MODULACIONES NECESARIAS PARA SER COMPATIBLE CON EL CONTEXTO AL QUE SE PRETENDE APLICAR”, Tesis: 1a. XCIII/2013 (10a.), *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, décima época, t. I, abril de 2013, p. 968.

dos al ámbito penal y, por tanto, que sólo operen cuando se aplican por la comisión de ilícitos penales. Por lo contrario, la interpretación extensiva de tales preceptos constitucionales permite deducir que si establecen límites al poder punitivo del Estado en el ámbito penal, que es el más drástico y radical dentro de las conductas prohibidas normativamente, por extensión y mayoría de razón deben aplicarse tratándose de ilícitos administrativos y fiscales, pues los ilícitos no solamente se presentan en materia penal, sino que es común en otras ramas del derecho, por lo que para superar criterios de exclusividad penal que contrarían la naturaleza de las sanciones, debe aceptarse que los ilícitos administrativos deben regirse también por aquellos principios bajo mandato constitucional, independientemente del campo normativo en que se produzcan. Porque las garantías de los derechos individuales que ya ha consolidado el derecho penal, y que son irrenunciables, deben ser de aplicación general.

Vemos entonces con mayor claridad que no es creando un *ius puniendi único del Estado*, —el cual abreviaría de los principios penales y del derecho público estatal—, como se irían conformando los principios del derecho administrativo sancionador en nuestro país, sino reconociendo, por un lado, que cada potestad administrativa tiene una causa y fundamentos diferentes y por el otro, que todos los derechos humanos contenidos en el bloque de constitucionalidad abandonan sus iniciales ramas jurídicas para convertirse en principios generales; en verdaderos e indivisibles “derechos humanos” sin calificativo posesivo alguno.

Esto no significa que la clasificación del derecho en distintas materias haya desaparecido, ni mucho menos. Lo único es que la teoría de los derechos humanos ha rebasado estas tradicionales divisiones. El derecho como institución social ha aceptado históricamente clasificaciones; los derechos humanos no pueden dividirse a conveniencia de la dogmática jurídica. Se podrá seguir hablando del derecho civil, del derecho marítimo, del derecho de la propiedad intelectual; pero no podrá seguir hablándose de derechos humanos del orden civil, derechos humanos de la materia marítima o de derechos humanos de la propiedad intelectual. Son simple y sencillamente derechos humanos.

Es verdad que existen derechos humanos que tienen una aplicación más propia o idónea para ciertas ramas del derecho, por la naturaleza de sus normas jurídicas. Incluso, podría afirmarse que son derechos humanos que históricamente fueron creados como mantos protectores contra vulneraciones específicas: la vida, la libertad, la integridad y la seguridad personal. El derecho sancionatorio estatal hace siglos se reducía a esas sanciones; sin embargo, hoy se ha aumentado el número y variedad de las sanciones que pue-

de imponer el Estado, siendo irracional y desproporcionado que no puedan expandirse en la misma medida los derechos humanos que sirven de escudo protector para las nuevas sanciones. No es necesario que se aumente su número; basta con ensanchar sus alcances a sanciones análogas a las privativas de libertad o a las multas, que fueron las originales sanciones estatales.

Por otro lado, se ha insistido por la doctrina y la jurisprudencia que si todas las normas jurídicas tiene igual naturaleza, con independencia de la rama del derecho a las que convencionalmente se han adscrito (excepción hecha de las normas penales), y que por lo mismo comparten criterios iguales de interpretación y aplicación, no hay razón suficiente para sostener que a cada rama jurídica le corresponden distintos derechos humanos. Este razonamiento teórico ya ha sido utilizado por la Corte para resolver casos concretos, aunque se ha cuidado de no declarar expresamente que un derecho humano —otrora calificado como del exclusivo campo penal— ha expandido sus virtudes hacia el ámbito familiar.

Nos referimos al derecho a la inviolabilidad de las comunicaciones privadas, respecto del cual la Corte afirmó: “...Ni el «cuidado de la familia», ni la supervisión «de la conducta moral» de uno de los cónyuges, habilita al otro para violentar sus derechos fundamentales. La decisión de dos individuos de unir su vida en matrimonio, no les implica renuncia alguna en sus derechos fundamentales ni en su dignidad, por lo que la protección del secreto a las comunicaciones privadas se mantiene incólume aun en este escenario”.⁴⁶

Igual suerte corrió el derecho a excluir la prueba ilícita en cualquier procedimiento. Este derecho fundamental se prevé en el artículo 20, apartado A, fracción IX, constitucional; precepto que establece las bases de los procesos penales. Nadie discute entonces que ese derecho sea de naturaleza estrictamente penal. Sin embargo, la Corte atinadamente extendió esta prerrogativa hacia cualquier otro proceso.⁴⁷ Por supuesto que se cuidó también de no reconocer que este derecho tuviera esa calidad penal.

Por lo que es absolutamente cierto sostener que, a partir de ahora, cualquier precepto del bloque de constitucionalidad que regule un derecho humano, adquiere *ipso facto*, su carácter de indivisible, y se proyecta como un derecho humano aplicable en todas las ramas jurídicas donde pueda in-

⁴⁶ Tesis: 1a. CLXI/2011, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, novena época, t. XXXIV, agosto de 2011, p. 176, “DERECHO A LA INVOLABILIDAD DE LAS COMUNICACIONES PRIVADAS EN EL ÁMBITO FAMILIAR”.

⁴⁷ Tesis: 1a. CLXII/2011, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, novena época, t. XXXIV, agosto de 2011, p. 226, “PRUEBA ILÍCITA. LAS PRUEBAS OBTENIDAS, DIRECTA O INDIRECTAMENTE, VIOLANDO DERECHOS FUNDAMENTALES, NO SURTEN EFECTO ALGUNO”.

sertarse. Es así como en nuestra opinión debe entenderse el concepto de “indivisibilidad de los derechos humanos” al que se refiere el artículo 1o. constitucional en su párrafo tercero.

V. CONCLUSIONES

1. No consideramos viable la tesis de los tribunales del país (SCJN, Trife, TFJFA), en el sentido de que en México existen sólo dos potestades sancionadoras: la penal sancionadora y la administrativa sancionadora que engloba a todas las disciplinas. Se trata de una tesis importada que no se ajusta a nuestra realidad constitucional.
2. Nuestro sistema jurídico reconoce cuatro potestades sancionadoras con fundamento diferente constitucional: a) la potestad sancionadora penal (artículos 21, 14, 16, 19, 20, 22 y 23); b) la potestad sancionatoria policial de carácter municipal (artículos 21 y 115); c) la potestad sancionatoria disciplinaria (artículos 79, 109, 113, 114, 126, 127 y 134), y d) la potestad administrativa sancionatoria general (artículos 21, párrafo noveno, 22, 40, 41, 73, fracción XXX, 89, fracción I, 115, primer párrafo, 116 y 121, así como en las Constituciones de los estados).
3. La causa justificadora de las tres potestades sanciones administrativas puede hallarse en cuatro explicaciones teóricas que se han presentado en la histórica jurídica nacional: a) la tesis de la policía, que abarca desde antes de la independencia y hasta nuestros días, que vive en comunión con otras explicaciones, aunque su importancia se redujo, y ahora vuelve a renacer debido a los graves problemas de inseguridad que padecemos; b) la tesis de la potestad sancionadora como potestad derivada y complementaria de la potestad penal, que estuvo vigente desde mediados del siglo XIX hasta los años cuarenta del siglo XX; c) la tesis de la potestad administrativa sancionadora como otra potestad más de gestión de la administración pública, vigente desde los años cuarenta hasta nuestros días, y d) la tesis de la potestad administrativa sancionadora como autónoma, pero dependiente del *ius puniendi* único del Estado, que corre paralela con el siglo XXI y que es la que cuenta con el mayor número de simpatizantes en la doctrina y en la jurisprudencia nacional.
4. La solución teórica más ajustada a nuestra realidad es la que reconoce potestades punitivas autónomas y no derivadas de una potestad punitiva única del Estado, que poseen principios constituciona-

les propios y diferenciados, y que tienen como límites externos a los derechos humanos reconocidos en el bloque de constitucionalidad.

5. La causa que justifica la potestad administrativa sancionadora, en general, debe encontrarse actualmente en la tesis que defiende que tal potestad deriva de las facultades externas de gestión que tiene la administración. La potestad sancionadora es sólo una de ellas. Por su parte, la causa que justifica la potestad sancionadora municipal se halla precisamente en el poder de la policía, que faculta a la autoridad para velar por el orden público. Finalmente, la potestad disciplinaria sancionatoria tiene su causa justificadora en las facultades internas de supervisión y autocontrol que tiene la administración.
6. La indivisibilidad como criterio de interpretación de los derechos humanos debe entenderse en el sentido de que todos los derechos humanos son aplicables a todas las disciplinas jurídicas en las que pueden insertarse sin que pueda hablarse de derechos humanos exclusivos de ciertas ramas jurídicas. Por eso podemos resumir diciendo: “todos los derechos humanos para todas las disciplinas jurídicas”.

CAPÍTULO SEGUNDO

LA PROTECCIÓN DE LA FAMILIA EN EL SISTEMA TRIBUTARIO*

Diego MARÍN-BARNUEVO FABO**

SUMARIO: I. *Introducción.* II. *La protección de la familia como exigencia de los principios de justicia tributaria.* III. *La protección del mínimo existencial familiar en la doctrina del Tribunal Constitucional alemán.* IV. *La protección de la familia en el sistema tributario español.* V. *Conclusiones.* VI. *Bibliografía.*

I. INTRODUCCIÓN

La familia es una institución esencial en la configuración de la sociedad y, por ello, merece especial protección jurídica. El Convenio Europeo de Derechos Humanos le reconoce esa protección en su artículo 8o., al constituir que “toda persona tiene derecho al respeto de su vida privada y familiar, de su domicilio y de su correspondencia”, y resulta todavía más explícito el contenido del artículo 17 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos, suscrita en la Conferencia Especializada Interamericana sobre Derechos Humanos y ratificada por México en 1981, en donde se establece que “la familia es el elemento natural y fundamental de la sociedad y debe ser protegida por la sociedad y el Estado”.

Esta protección jurídica, reconocida en tratados internacionales, también se incluye en las Constituciones de muchos países de nuestro entorno. Así, por ejemplo, la Constitución Española (en adelante CE) establece en su artículo 39.1 que “los poderes públicos aseguran la protección social,

* Este trabajo se ha realizado en el marco del proyecto CEAL UAM-Santander, “La fiscalidad como incentivo de las relaciones económicas y comerciales entre España y América Latina” y el proyecto DER2010-21354, financiado por el Ministerio de Ciencia y Tecnología.

** Catedrático de Derecho financiero y tributario en la Universidad Autónoma de Madrid.

económica y jurídica de la familia”; la Constitución mexicana (en adelante CM) reconoce en su artículo 4o. que “el varón y la mujer son iguales ante la ley. Ésta protegerá la organización y el desarrollo de la familia”; y por su parte, la Constitución alemana (en adelante GG) dispone en su artículo 6.1 “el matrimonio y la familia se encuentran bajo la protección especial del orden estatal”.

Por tanto, con independencia de ideologías o creencias religiosas, resulta incuestionable que el ordenamiento jurídico de la mayoría de los países de nuestro entorno promueve la protección de la familia por parte del legislador. Mandato de protección a la familia que se proyecta también al ámbito tributario, claro, donde el legislador también está compelido a establecer las medidas necesarias para proteger a la familia.

Pero con independencia de dicho reconocimiento, la exigencia de establecer un sistema tributario justo, basado en los principios de igualdad y capacidad económica determina el deber de establecer la prohibición de someter a gravamen la porción de renta que los sujetos deben destinar inevitablemente a la atención de sus necesidades vitales.¹ Es lo que se conoce con el nombre de *exención del mínimo existencial*, abreviadamente denominada, en ocasiones, y de forma más imprecisa “mínimo existencial o mínimo exento”.

Esta regla constituye un auténtico límite al poder tributario de los Estados y es posible que aparezca declarada de forma explícita en la Constitución,² aunque lo más habitual es que su reconocimiento tenga lugar por deducción, a partir del significado y alcance de los principios constitucionales de la justicia tributaria.

Aunque se trata de una regla imperativa y comúnmente aceptada, resulta sorprendente la poca efectividad que normalmente tiene dicho mandato. Ello es debido, fundamentalmente, a la dificultad de establecer un criterio válido de identificación de la cuantía de ese mínimo existencial. Sin embargo, la situación ha cambiado sensiblemente a partir de las sentencias del Tribunal Constitucional alemán de 1990, las cuales declararon la inconstitucionalidad de la Ley del Impuesto sobre la Renta, porque no protegía suficientemente a la familia. Esas sentencias han servido para demostrar que sí es posible establecer criterios de cuantificación del mínimo existen-

¹ Así lo reconoce también, Tipke, Klaus, *Die Steuerrechtsordnung*, Köln, Dr. Otto Schmidt, vol. II, 1993, p. 683; citando al respecto el informe de la OCDE, *Personal Income Tax Systems*, París, 1986, p. 51.

² Así, la Constitución de Liechtenstein de 1921 (artículo 24), de Brasil de 1946 (artículo 15) o de Kuwait de 1962 (artículo 48); Moschetti, Francesco, *El principio de capacidad contributiva*, trad. de J. Calero y R. Navas, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 1980, p. 53.

cial, y que también es posible realizar un control de constitucionalidad del cumplimiento de ese mandato por parte del legislador.

El presente trabajo tiene por objeto analizar el significado y el alcance del mandato que exige preservar de gravamen el mínimo exento. Por lo que comienza con una exposición genérica del fundamento de la regla que exige preservar de gravamen la cantidad de renta destinada a la atención de las necesidades vitales del individuo y su familia, seguidamente describe el contenido esencial de las sentencias del Tribunal Constitucional alemán y, por último, realiza un comentario detallado de la situación en España. Todo ello con la finalidad de contribuir a lograr que se haga efectiva la exención del mínimo existencial y contribuir a la mejora del sistema tributario.

II. LA PROTECCIÓN DE LA FAMILIA COMO EXIGENCIA DE LOS PRINCIPIOS DE JUSTICIA TRIBUTARIA

Como decíamos, con independencia del mandato constitucional de proteger a la familia, la exigencia de establecer un sistema tributario justo basado en los principios de igualdad y capacidad económica determina la prohibición de someter a gravamen la porción de renta que los sujetos deben destinar inevitablemente a la atención de sus necesidades vitales.

Esta regla constituye un auténtico límite al poder tributario de los Estados, y es normalmente deducida a partir del significado y alcance de los principios constitucionales de justicia tributaria. Así ha sucedido en España, donde siempre se consideró que la exigencia de no someter a gravamen la renta destinada por los sujetos a la atención de sus necesidades vitales se desprende, inequívocamente, del principio de capacidad económica contenido en el artículo 31 de la CE.

En Alemania —dado que su Constitución no recoge expresamente los llamados principios de justicia tributaria—, dicha exigencia ha sido deducida del artículo 1o. de la GG, en el que se reconoce el derecho a una vida digna de todos los ciudadanos, en conexión con el 20.1 de la GG que propugna el estado social y democrático, así como también del 3.1 de la GG, en el que se reconoce el principio de igualdad general.

Por nuestra parte, creemos que el fundamento de la obligación de preservar de gravamen el mínimo existencial se deduce del principio de capacidad económica, como especificación del principio de igualdad en materia tributaria. Aunque compartimos la opinión de Rodríguez Bereijo cuando, al estudiar los principios de justicia tributaria, sostiene que dichos principios no constituyen compartimentos estancos, sino que todos ellos están ínti-

mamente vinculados hasta el punto de constituir “un conjunto unitario de criterios para el reparto de la carga tributaria; un bloque normativo más allá de la singularidad y características de cada uno de ellos, por cuanto se condicionan mutuamente”.³

Por tanto, aunque defendamos la utilidad de servirnos fundamentalmente de las construcciones elaboradas en torno a los principios de igualdad y capacidad económica,⁴ creemos que también cabe fundamentar la exigencia de preservar de gravamen el mínimo existencial a partir del artículo 9.2 de la CE, el cual proclama la exigencia de que la libertad y la igualdad del individuo y de los grupos en que se integra sean reales y efectivas, e impone a los poderes públicos el deber de promover las condiciones o recurrir o eliminar los obstáculos que impidan o dificulten su plenitud⁵ o, incluso, a partir del artículo 1o. de la CE, y como derivación de la cláusula de Estado social, como ha puesto de manifiesto la experiencia alemana.⁶

1. *El principio de igualdad*

En lo que se refiere al principio de igualdad en materia tributaria, conviene recordar, en primer lugar, que su reconocimiento en el artículo 31 de la CE ha permitido entender que posee un significado específico distinto del principio de igualdad general del artículo 14 de la CE, cuyo contenido esencial se ha identificado tradicionalmente con el derecho fundamental de la persona a no sufrir discriminaciones jurídicas arbitrarias.⁷ Así lo ha declarado el Tribunal Constitucional en sus primeras sentencias, en las que era apreciable el esfuerzo realizado para destacar que no es correcto identificar ambos principios, y “ello porque la igualdad que aquí se reclama va

³ Rodríguez Bereijo, Álvaro, “El sistema tributario en la Constitución (los límites del poder tributario en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional)”, *Revista Española de Derecho Constitucional*, núm. 36, septiembre-diciembre de 1992, p. 39.

⁴ Sobre el significado y alcance de esos principio, véanse Palao Taboada, Carlos, “Apogeo y crisis del principio de capacidad contributiva”, en *Estudios homenaje al profesor Federico de Castro*, Madrid, Instituto Nacional de Estudios Jurídicos, Tecnos, vol. II, 1976, p. 422; Martín Delgado, José María, “Los principios de capacidad económica e igualdad en la Constitución española de 1978”, *Revista Hacienda Pública Española*, núm. 60, 1979, p. 93.

⁵ Véase la función promocional del derecho deducida del citado precepto por Rodríguez Bereijo, Álvaro, “El sistema...”, *op. cit.*, p. 18.

⁶ La conexión estrecha entre los artículos 1.1, 9.2, 31 y 40 de la Constitución Española ha sido explícitamente destacada por Rodríguez Bereijo, Álvaro, “La Constitución de 1978 y el modelo de Estado: consideraciones sobre la función de la Hacienda Pública”, *Revista Sistema*, núm. 53, 1983, pp. 75 y ss., y Zornoza Pérez, J., “El equitativo reparto del gasto público y los derechos económicos y sociales”, *Revista Hacienda Pública Española*, núm. 113, 1988, p. 50.

⁷ Palao Taboada, Carlos, “Apogeo y crisis...”, *op. cit.*, p. 411.

íntimamente enlazada al concepto de capacidad económica y al principio de progresividad, por lo que no puede ser, a estos efectos, simplemente re-conducida a los términos del artículo 14 de la CE”.⁸

Se entendía de este modo que el principio de igualdad tributaria del artículo 31 de la CE comprende el principio general de igualdad ante la ley y, además, incorpora una nota sobre los criterios específicos de diferenciación de la materia tributaria para entender satisfecha la igualdad real. Con este entendimiento se reconocería la posibilidad de establecer “regulaciones cuya desigualdad formal se justificara en la promoción de la igualdad material para reequilibrar la desigualdad originaria de las condiciones económicas, sociales, o de posición jurídica de las personas”.⁹

Por tanto, podríamos afirmar que en el ámbito tributario, el principio de igualdad puede manifestarse a través de una doble vía y, consecuentemente, con una eficacia jurídica distinta.¹⁰ Por un lado, por la exigencia de que la igualdad se constituya en principio inspirador del sistema tributario, que conlleva una inexcusable atención a los principios de la capacidad económica y la progresividad como mandato de desigualdad o de diferenciación necesario para lograr la igualdad real.¹¹ Y por otro lado, por la prohibición de discriminación injustificada ante la ley y en aplicación de ley prescrita en el artículo 14 de la CE, que goza de especial protección a través del procedimiento de recurso de amparo previsto en el artículo 53 de la CE. El contenido y alcance del principio de igualdad tributaria ha sido precisado por el Tribunal Constitucional en la Sentencia 76/1990 del 26 de abril, en la que se ha resumido la doctrina elaborada en los años precedentes en los siguientes axiomas:

- a) El principio de igualdad no veda cualquier desigualdad, sino sólo aquella que pueda considerarse discriminatoria por carecer de justificación objetiva y razonable.

⁸ Cfr. la Sentencia del Tribunal Constitucional (en adelante STC) 27/1981, del 20 de julio, fundamento jurídico 4. Una valoración crítica de esa doctrina, véase Escribano López, Francisco, *La configuración jurídica del deber de contribuir. Perfiles constitucionales*, Madrid, Civitas, 1988, pp. 263 y ss.

⁹ Rodríguez Bereijo, Álvaro, “El sistema...”, *op. cit.*, p. 47, por referencia a las sentencias del Tribunal Constitucional 3/1983, fundamento jurídico 3, y 98/1985, fundamento jurídico 9.

¹⁰ Esta misma idea ya era preconizada antes de la aprobación de la Constitución por Palao Taboada, Carlos, *op. cit.*, pp. 377 y ss., y también en Palao Taboada, Carlos, “Los principios de capacidad económica e igualdad en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional español”, *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 88, octubre-diciembre de 1995, pp. 630 y 641.

¹¹ Rodríguez Bereijo, Álvaro, “El sistema...”, *op. cit.*, p. 47.

- b) El principio de igualdad exige que a iguales presupuestos de hecho se apliquen iguales consecuencias jurídicas.
- c) Para que las diferencias de tratamiento establecidas por el legislador resulten conformes a la Constitución, no basta con que lo sea el fin que con ellas se persiguen, sino que es indispensable, además, que las consecuencias jurídicas que resultan de tal distinción sean proporcionadas a dicho fin.

2. *El principio de capacidad económica*

Por otro lado, y en lo que respecta al principio de capacidad económica o de capacidad contributiva,¹² tiene un contenido esencial que se identifica con la titularidad de medios económicos,¹³ con la posesión de una riqueza suficiente para hacer frente al pago de los tributos.¹⁴

Pero lo cierto es que, más allá de esa primera concepción intuitiva, la delimitación precisa de su significado resulta muy difícil de llevar a cabo.¹⁵ Ello es debido a la dificultad que verdaderamente entraña la formulación de su contenido preciso y concreto y, también, a que las construcciones del Tribunal Constitucional en relación con este principio no han permitido

¹² Ambas denominaciones son generalmente utilizadas como sinónimos por la doctrina española a partir de la identificación que de ellos hace el ordenamiento jurídico; Sáinz de Bujanda, Fernando, “Reflexiones sobre un sistema tributario español”, Hacienda y Derecho, Madrid, Instituto de Estudios Políticos, vol. III, 1963, p. 189. Si bien la afirmación categórica de Cortés Domínguez, Matías, *Ordenamiento tributario español*, 4a. ed., Madrid, Civitas, 1985, p. 75, de que “en Derecho español no debe seguir hablándose del principio de capacidad contributiva” porque es una expresión del derecho italiano que en aquel ordenamiento puede ser diferenciada de la de capacidad económica (nota núm. 176), creemos que ha sido decisiva para que la doctrina se unificara y dejara de utilizar la expresión “capacidad contributiva”.

¹³ Martín Delgado, José María, “Los principios...”, *op. cit.*, p. 67. El Tribunal Constitucional, en este mismo sentido, ha afirmado que el principio de capacidad económica “tanto significa como la incorporación de una exigencia lógica que obliga a buscar la riqueza allí donde la riqueza se encuentra” (STC 27/1981, del 20 de julio, fundamento jurídico 5).

¹⁴ Giardina, Emilio, *Le basi teoriche del principio della capacità contributiva*, Milán, Giuffrè, 1961, p. 434.

¹⁵ Véanse Palao Taboada, Carlos, “Apogeo y crisis...”, *op. cit.*, p. 422; Martín Delgado, José María, “Los principios...”, *op. cit.*, p. 65. No hay que confundir la dificultad para delimitar el alcance del principio con la negación de su eficacia jurídica, ya que como señalara Giardina, Emilio, *op. cit.*, p. 428, “por vago e indeterminado que pueda ser el concepto, no es difícil imaginar algunas hipótesis de imposición en evidente contradicción con el principio de capacidad contributiva”, como se ha puesto de manifiesto en España, por ejemplo, en la STC 45/1989, del 20 de febrero de 1989.

todavía consolidar una doctrina tan precisa como la elaborada en relación con el principio de igualdad.¹⁶

En este mismo sentido se ha pronunciado Rodríguez Berejio al señalar que el

carácter axiomático, abstracto y elástico de los principios constitucionales tributarios, y la dificultad de precisar con exactitud su alcance o contenido indubitado, hace que sea su función negativa la que prevalezca claramente a través de la protección jurisdiccional de los Jueces y Tribunales, a quienes ha de reconocerse un amplio margen de apreciación en su función aplicativa de tales principios y singularmente a través de la tarea de depuración del ordenamiento jurídico que compete al Tribunal Constitucional.¹⁷

Sin perjuicio de lo cual es capaz de añadir que el principio de capacidad económica cumple en nuestro ordenamiento una doble función. Por una parte, se manifiesta como fundamento que justifica el hecho mismo de contribuir y, por tanto, constituye el elemento indisociable de la tipificación legal impositiva que legitima el tributo. Y, por otra, es la medida o proporción de cada contribución individual de los sujetos obligados al sostenimiento de los gastos públicos.¹⁸

En todo caso y a nuestros efectos, lo que sí podemos afirmar sin ambages es que nuestro ordenamiento jurídico configura la titularidad de riqueza como uno de los criterios a tener en cuenta a la hora de configurar el sistema tributario. Como expresamente reconoció el Alto Tribunal, la Constitución española “alude expresamente al principio de la capacidad contributiva y, además, lo hace sin agotar en ella —como lo hiciera cierta doctrina—¹⁹ el principio de justicia en materia contributiva”.²⁰

Ello determina que deban considerarse superadas las tesis que hallaban en el concepto de capacidad contributiva un criterio exclusivo para valorar la igualdad de las situaciones desde el punto de vista de la imposición.²¹ Lo

¹⁶ Birk, Dieter, *Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab der Steuernormen*, Köln, Peter Deubner, 1983, p. 50; Palao Taboada, Carlos, “Apogeo y crisis...”, *op. cit.*, p. 632.

¹⁷ Rodríguez Berejio, Álvaro, “El sistema...”, *op. cit.*, p. 23.

¹⁸ *Ibidem*, p. 43.

¹⁹ La mención tácita debe entenderse referida a los autores que consideraron la capacidad económica como causa última de la imposición y, como tal, el único criterio de valoración de la justicia tributaria. Para comprender la importancia de dichos postulados y la evolución seguida en la concepción del principio de capacidad económica, véase Palao Taboada, Carlos, “Apogeo y crisis...”, *op. cit.*, pp. 377 y ss.

²⁰ STC 27/1981, del 20 de julio.

²¹ Palao Taboada, Carlos, “Apogeo y crisis...”, *op. cit.*, p. 410.

que posibilita el establecimiento de impuestos que —sin desconocer o contradecir el principio de capacidad económica— respondan principalmente a otros fines constitucionalmente garantizados; basta a tal efecto y como ha precisado el Tribunal Constitucional, “que dicha capacidad económica exista, como riqueza o renta real o potencial en la generalidad de los supuestos contemplados por el legislador al crear el impuesto, para que aquel principio constitucional quede a salvo”.²²

Estas últimas afirmaciones permiten deducir que para el Tribunal Constitucional, el respeto del principio de capacidad económica es exigible, en los términos indicados, para cada una de las figuras del sistema tributario, y no sólo para todo el sistema valorado en su conjunto, como razonablemente sostenía una buena parte de la doctrina.²³ Por tanto, debe considerarse incuestionable que el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (en adelante IRPF), aisladamente considerado, es susceptible de enjuiciamiento por su eventual vulneración del principio de capacidad económica.²⁴ Y este enjuiciamiento no debe ser entendido sólo como una facultad, sino también como un deber, pues el IRPF es probablemente el impuesto que está llamado a reflejar en mayor medida el respeto a los principios constitucionales de justicia tributaria y particularmente al de capacidad económica tanto por su naturaleza de impuesto directo, personal y subjetivo²⁵ como por su gene-

²² STC 37/1987, del 26 de marzo, fundamento jurídico 13.

²³ Sobre el ámbito de aplicación del principio de capacidad económica, véanse Palao Taboada, Carlos, “Apogeo y crisis...”, *op. cit.*, pp. 398 y ss.; “Los principios...”, *op. cit.*, p. 629; Calero Gallego y Navas Vázquez, estudio preliminar contenido en la traducción del libro de Moschetti, Francisco, *El principio de capacidad contributiva*, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 1980, p. 36; García Añoveros, Jaime, en Varios Autores, *Manual del sistema tributario español*, 2a. ed., Madrid, Civitas, 1994, p. 53. Donde se sostiene que su referencia parece hecha al sistema tributario en su conjunto más que a cada uno de los impuestos individualmente considerados. Por su parte, Cortés Domínguez, Matías, *op. cit.* p. 72, yuxtapone ambas exigencias mediante una fórmula que resulta más acorde con la doctrina constitucional al señalar que “el tributo es justo o injusto, en principio, si cumple o no cumple ese requisito. Ahora bien ...el sistema tributario debe estructurarse de tal manera que los que manifiesten mayor capacidad económica tengan una participación más alta en las entradas del Estado” (en este mismo sentido, Casado Ollero, Gabriel, “El principio de capacidad y el control constitucional de la imposición indirecta (II). El contenido constitucional de la capacidad económica”, *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 34, abril-junio de 1982, pp. 198 y 219.

²⁴ Véanse, particularmente, las sentencias del Tribunal Constitucional 45/1989, del 20 de febrero, 146/1994; del 12 de mayo y 214/1994, del 14 de julio. Como señala Palao Taboada, Carlos, “Los principios...”, *op. cit.*, p. 637, las sentencias relativa a impuestos sobre la renta o sobre elementos integrantes de ella “son las únicas en las que el principio de capacidad económica se contempla aisladamente, es decir, con independencia del de igualdad”.

²⁵ Sáinz de Bujanda, Fernando, “Reflexiones sobre un...”, *op. cit.*, pp. 221 y 230; Palao Taboada, Carlos, “Apogeo y crisis...”, *op. cit.*, p. 637.

ralidad y relevancia en la distribución de la carga tributaria, lo que sin duda va a determinar que la justicia de todo el sistema dependa en buena medida de la justicia de este impuesto.²⁶

3. *La exención del mínimo existencial*

Por fin, en lo que respecta a la exención del mínimo existencial, ésta consiste en una regla deducida directamente del principio de capacidad económica.²⁷ En efecto, este principio establece el fundamento de la imposición y, también, un parámetro de distribución de las cargas tributarias basado en la titularidad de riqueza. Por tanto, resulta evidente que se puede deducir del mismo la prohibición de someter a gravamen el primer tramo de riqueza de los sujetos que necesariamente debe ser destinado a la atención de sus necesidades básicas,²⁸ porque su inexorable afectación a la realización de gastos de todo punto indisponibles para el sujeto pasivo y que gozan de protección constitucional hace que no sea indicativo de aptitud para contribuir al sostenimiento de los gastos públicos.²⁹

Se trata pues de una máxima de justicia en materia tributaria que exige anteponer las necesidades económicas básicas del individuo a las del Estado, y que ya fue elaborada por los estudiosos, teólogos y políticos de la Edad Media, mediante el conocido axioma *primum vivere, deinde tributum solvere*.³⁰ Su formulación actual tiene lugar a través del reconocimiento de una regla constitucional, deducida del principio de capacidad económica, que prohíbe

²⁶ Agulló Agüero, Antonia, “Estructura de la imposición sobre la renta y el patrimonio y el principio de capacidad contributiva”, *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 37, enero-marzo de 1983, p. 24; Calero Gallego y Navas Vázquez, *op. cit.*, p. 36.

²⁷ Véanse Giardina, Emilio, *op. cit.*, p. 437; Sáinz de Bujanda, Fernando, “Reflexiones sobre un...”, *op. cit.*, pp. 207 y 240; Martín Delgado, José María, “Los principios...”, *op. cit.*, p. 69; Birk, Dieter, *op. cit.*, p. 55; Lozano Serrano, Carmelo, *Exenciones tributarias y derechos adquiridos*, Madrid, Tecnos, 1988, p. 25. Ciertamente, esta circunstancia puede llevar a pensar que hubiera sido más correcto estudiar esta regla en el mismo apartado dedicado al estudio del principio de capacidad económica, aunque compartimos ese juicio, hemos decidido tratarlo separadamente por considerar que ello puede reportar alguna ventaja en la claridad expositiva, por ser el elemento nuclear de nuestra argumentación, y por entender que esta segunda opción podría facilitar la comprensión de todo el trabajo.

²⁸ Como señalara Birk, Dieter, *op. cit.*, p. 55, “la capacidad económica (como aptitud para contribuir al sostenimiento de los gastos públicos) comienza a partir del mínimo existencial”. Véase Tipke, Klaus, *op. cit.*, p. 683.

²⁹ Casado Ollero, Gabriel, *Die Steuerrechts...*, *cit.*, pp. 191 y ss.

³⁰ Martín Delgado, José María, “Los principios...”, *op. cit.*, p. 70.

someter a gravamen la riqueza destinada a la satisfacción de las necesidades elementales del individuo.³¹

Pero más que la cuestión del reconocimiento o justificación de esta regla, que nunca planteó problemas, lo que debe ser objeto principal de nuestra atención es la determinación de su amplitud. Y ello porque cabe seguir en este punto, al menos, tres posiciones distintas: a) la que postula la exención de esa riqueza por significar la retribución del capital humano;³² b) la que se fundamenta en la primacía de las necesidades elementales del individuo frente a cualesquiera otras y por tanto, considera que el mínimo existencial hace referencia a los gastos destinados a la atención de las necesidades vitales,³³ y c) la que reivindica que sólo debe ser objeto de gravamen la renta disponible del sujeto pasivo, y el mínimo existencial debe comprender todos los gastos que le fueran exigibles al individuo por su estatus social en virtud de lo dispuesto en el Código Civil.³⁴

En nuestra opinión, y en correspondencia con la argumentación planteada hasta ahora, la primera de las tesis mencionadas debe ser rechazada ya que creemos que el fundamento de la exención del mínimo existencial

³¹ Martín Delgado, José María, “Los principios...”, *op. cit.*, p. 70. Como sostiene Lozano Serrano, Carmelo, *op. cit.*, p. 24, “siendo, por tanto, indispensable que el objeto del tributo exprese no sólo la aptitud genérica para contribuir sino también la aptitud específica para soportar la carga tributaria, es una consecuencia casi evidente que en los supuestos en que no existe dicha capacidad contributiva se exima de tributar. A ello responden los mínimos exentos, cuya legitimidad está fuera de toda duda, en cuanto suponen la ausencia del criterio rector y justificador de la tributación”.

³² Esta tesis se contiene en Giardina, Emilio, *op. cit.*, pp. 213 y 216, en lo que denomina el autor italiano “la explicación objetiva del mínimo existencial”, que no considera excluyente, sino más bien complementaria, de la correspondiente “explicación subjetiva del mínimo existencial”. Si bien es cierto que a través de la explicación objetiva justifica también la exención de gastos médicos por ser “de conservación y reintegración del capital humano”, y los de formación de los hijos, por estar destinados a “asegurar la integridad de la fuente productiva en el curso del tiempo por medio de la formación de un nuevo capital personal” (p. 222).

³³ Aunque no lo dice expresamente, esta parece ser la tesis acogida por Martín Delgado, José María, “Los principios...”, *op. cit.*, p. 71.

³⁴ Véanse Vogel, Klaus, “Consideraciones sobre la obligación de manutención en el impuesto sobre la renta”, *Revista Hacienda Pública Española*, núm. 94, 1985, p. 407; “Los gastos ineludibles en la tributación de la unidad familiar”, *Revista Hacienda Pública Española*, núm. 99, 1986, p. 311; Lang, Joachim, “Tributación familiar”, *Revista Hacienda Pública Española*, núm. 94, 1985; *Die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer (Rechtssystematische Grundlagen steuerlicher Leistungsfähigkeit im deutschen Einkommensteuerrecht)*, Köln, Dr. Otto Schmidt KG, 1988, pp. 195 y ss. En la doctrina española también parecen adherirse a esta idea Casado Ollero, Gabriel, *op. cit.*, p. 192 y Martínez Lago, Miguel Ángel, “Una interpretación constitucional de la funcionalidad de la capacidad económica como principio informador del ordenamiento financiero”, *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 55, 1987, p. 427.

reside en el principio de capacidad económica que exige y al mismo tiempo justifica, la no tributación de la cantidad destinada a la atención de las necesidades vitales del contribuyente y su familia, con independencia de su fuente de procedencia. Es cierto, y así lo ha reconocido explícitamente el Tribunal Constitucional,³⁵ que el legislador puede establecer tratamientos más beneficiosos para determinados tipos de renta. Pero ese tipo de decisiones que resultaran constitucionalmente admisibles siempre que la consecuencia jurídica resultante fuera adecuada y proporcionada al fin perseguido³⁶ constituyen una manifestación de la libertad de configuración del legislador y por tanto, se encuentran en una esfera de protección jurídica distinta de la preservación de gravamen del mínimo existencial.³⁷

También, la tesis que propone incluir bajo la protección del mínimo existencial todos los gastos derivados de la obligación de alimentos del derecho civil —en lo que se ha denominado *mínimo existencial socio-cultural*—³⁸ creemos que debe ser descartada. Y ello porque, en nuestra opinión, identifica dos ámbitos del derecho perfectamente delimitados que protegen intereses igualmente diferenciados.³⁹

Lo que expresándose de forma más directa podría decirse que existe una cierta prelación entre los distintos fines que un sujeto puede o debe dar a sus bienes y derechos: primero debe atender las necesidades vitales suyas y de los sujetos que se encuentran bajo su protección; después, con el excedente, contribuir al sostenimiento de los gastos públicos de forma proporcionada a su riqueza, y en tercer lugar, con la cantidad restante, debería mejorar la prestación de alimentos que —según establece el artículo 146 del CC— debe satisfacer en cuantía proporcionada al caudal o medios de quien los da y a las necesidades de quien los recibe.

Por tanto, creemos que el mínimo existencial cuya exención garantiza nuestra Constitución es, única y exclusivamente, el constituido por la canti-

³⁵ STC 214/1994, del 14 de julio.

³⁶ STC 76/1990, del 26 de abril.

³⁷ Sobre la deducción de la cuota por rendimientos del trabajo personal, véase la Sentencia del Tribunal Constitucional 146/1994, del 12 de mayo, fundamento jurídico 3.

³⁸ Lang, Joachim, “Tributación familiar”, *op. cit.*, p. 196, fundamenta su teoría en el artículo 1o., de GG (en el que se reconoce el derecho a una vida digna), en relación con el principio de Estado social. También Moschetti parece aproximarse a esta idea, al afirmar que “el mínimo no es el mínimo vital, sino el mínimo para una existencia digna y libre” (Moschetti, Francesco, *op. cit.*, p. 269).

³⁹ Ramallo Massanet, Juan, “Derecho fiscal frente a derecho civil: discusión en torno a la naturaleza del derecho fiscal entre L. Trotabas y F. Geny”, *Revista de la Facultad de Derecho de la Universidad Complutense de la Universidad de Madrid*, Madrid, núm. 46, 1973, pp. 19-25.

dad necesaria para la subsistencia del individuo y su grupo familiar,⁴⁰ y que sólo a partir de ese límite existe aptitud para contribuir al sostenimiento de los gastos públicos.⁴¹ Y hablamos de la necesidad de valorar acumuladamente el mínimo existencial del individuo y del grupo familiar que se encuentra bajo su protección porque, pese a que pudiera resultar sorprendente, la mayoría de los estudios españoles sobre la exención del mínimo existencial no suelen hacer alusión a los gastos derivados de la manutención de la familia.⁴² Imaginamos que ello se justifica en el entendimiento de que las necesidades básicas del individuo incluyen, en todo caso y sin necesidad de mención expresa, las de manutención de la familia, que resultan inevitables incluso desde el punto de vista jurídico.⁴³ Sin embargo, consideramos oportuno subrayar que las necesidades familiares forman parte del mínimo existencial del contribuyente, en tanto está legalmente obligado a su cobertura.

Una vez llegados a este punto de reconocimiento de un mandato constitucional, en virtud del cual el mínimo existencial debe quedar exento, lo más difícil para la doctrina ha sido siempre extraer consecuencias jurídicas

⁴⁰ Aquí entendemos que se incluyen todos aquellos gastos que son ciertamente inevitables —en lo que, en términos económicos, podría definirse como gastos derivados de consumos, cuya curva de demanda es totalmente rígida—, como los de alimentación y vivienda básica o los derivados de enfermedad o accidente (Tipke, K. Klaus, *Die Steuerverkehrs...*, *cit.*, p. 701).

⁴¹ El incremento de esa cuantía es una potestad del legislador que, como sostiene Martín Delgado, dependerá del ideal sentido por la comunidad en cada momento histórico (Martín Delgado, José María, “Los principios...”, *op. cit.*, p. 69).

⁴² Es una excepción, Martínez Lago, Miguel Ángel, *op. cit.*, p. 427. En la doctrina extranjera puede verse, reconociendo explícitamente la extensión del mínimo existencial, a todos los sujetos a los que el obligado tributario tiene obligación de mantener, Giardina, E., Emilio, *op. cit.*, pp. 212 y 218; Moschetti, Francesco, *op. cit.*, p. 265; Tipke, Klaus, *Die Steuerverkehrs...*, *cit.*, p. 693.

⁴³ Véanse artículos 142 y ss. del Código Civil, y artículos 226 y ss. del nuevo Código Penal. La necesidad de incluir los gastos familiares en cualquier valoración de la capacidad económica de los sujetos se advierte con claridad en la contestación dada en 1961 por el profesor Sáinz de Bujanda a un periodista cuando fue requerido para que enjuiciara la vigencia del principio de capacidad económica en el sistema fiscal español, y respondió que, dando por supuesto que la aplicación del principio “exige que se proceda a la discriminación cualitativa y cuantitativa de las rentas, y a una consideración de las circunstancias personales del contribuyente, descubrimos su presencia, dentro de nuestros impuestos, en el régimen de los mínimos imposables, en las deducciones por cargas familiares y en las bonificaciones a las familias numerosas, en la estructura de las escalas, en las desgravaciones de las rentas de trabajo y en la imposición reforzada de los consumos de lujo” (*cf.*: Sáinz de Bujanda, F., Fernando, “Principios y métodos de elaboración de la legislación en España”, *Hacienda y Derecho*, Madrid, Instituto de Estudios Políticos, 1962, vol. II, p. 487).

directas del eventual incumplimiento de dicho mandato. Y ello porque una vez reconocida la existencia de una regla imperativa que obliga al legislador a no someter a un gravamen una determinada cantidad, la falta de criterios jurídicamente aceptados para determinar esa cuantía frustraba cualquier intento de controlar el cumplimiento de dicha regla por parte del legislador. Esto es, pese a que todos los operadores jurídicos coincidían en señalar la necesidad de preservar de gravamen el mínimo existencial, al no establecerse un criterio de cuantificación jurídicamente válido, resultaba imposible comprobar si ese mandato constitucional era cumplido o no.⁴⁴

No obstante, la situación ha cambiado desde que el Tribunal Constitucional alemán ha puesto de manifiesto cómo puede llevarse a cabo dicha medición y ha establecido parámetros válidos para realizar el control de constitucionalidad del ordenamiento tributario. Se trata de una jurisprudencia iniciada en 1990 y continuada en los años siguientes, que ha obligado de forma directa al legislador a eximir de gravamen la renta destinada inexorablemente destinada a la protección de la familia.⁴⁵

III. LA PROTECCIÓN DEL MÍNIMO EXISTENCIAL FAMILIAR EN LA DOCTRINA DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL ALEMÁN

Como es sabido, la Constitución alemana de 1949 no contiene ninguna referencia expresa a los llamados *principios de justicia tributaria*, por lo que éstos han tenido que ser deducidos por los operadores jurídicos a través de una interesante actividad académica y jurisprudencial. Y como resultado de dicha actividad existen en la actualidad avanzadas construcciones sobre el principio

⁴⁴ Se ponía así de manifiesto que, como afirmara Sáinz de Bujanda, Fernando, “Reflexiones sobre un...”, *op. cit.*, p. 185, en relación con el principio de capacidad económica, no se debe confundir la relevancia jurídica del precepto con su eficacia operativa, por lo que admitida la primera debemos intentar precisar la segunda.

⁴⁵ Esta interpretación del Tribunal Constitucional alemán contradice abiertamente la tesis del Tribunal Constitucional italiano, que según recoge Moschetti, Francesco, *op. cit.*, p. 270, sostenía que la cuantificación del mínimo exento constituye una valoración discrecional confiada a la competencia y responsabilidad del legislador y, como tal, no es susceptible de revisión. Si bien hay que reconocer que el autor italiano, al tiempo que rechaza esa argumentación, señala como eventual fundamento de la misma, el que tuviera lugar en un enjuiciamiento de constitucionalidad realizado exclusivamente desde la perspectiva del principio de igualdad, y sin tomar en consideración los principios de capacidad económica y derecho a una existencia digna, como en opinión de este autor hubiera sido más oportuno.

de capacidad económica,⁴⁶ deducido a partir del de igualdad general⁴⁷ y también sobre la protección tributaria del mínimo existencial.⁴⁸

Por lo que se refiere a las construcciones dogmáticas sobre esta última materia, nos interesa la doctrina contenida en las sentencias del Tribunal Constitucional alemán del 29 de mayo y 12 de junio de 1990,⁴⁹ por un lado, y del 10 de noviembre de 1998 por otro. Las sentencias de 1990 resultan especialmente relevantes porque, además de reconocer la exigencia constitucional de preservar de gravamen la renta destinada inexorablemente a satisfacer las necesidades básicas de la familia,⁵⁰ establecen criterios jurídicos de cuantificación que deberán ser utilizados para controlar el cumplimiento, por parte del legislador, de las exigencias constitucionales en esta materia. Y las sentencias de 1998 son especialmente relevantes porque consideran que el mínimo existencial no se limita al soportado en la atención de las necesidades básicas, sino que también incluye otros gastos de los padres en la formación y educación de sus hijos.

1. *Las sentencias de 29 de mayo y 12 de junio de 1990*⁵¹

Las dos sentencias del Tribunal Constitucional alemán están motivadas por la presentación de sendos recursos contra la minoración de las “com-

⁴⁶ Con ello se viene a constatar que, como afirmaba Palao Taboada, Carlos, “Apogeo y crisis...”, *op. cit.*, p. 416, “la alusión a la capacidad contributiva puede desaparecer de los textos constitucionales sin que ello suponga merma alguna ni en los límites a las leyes tributarias, ni en la precisión y determinación con que éstos se formulan técnicamente”.

⁴⁷ Véanse en la doctrina, Birk, Dieter, *op. cit.*; en la jurisprudencia las sentencias: BVerfGE 61, 319, 343, 66, 214, 222 y ss., 67, 290, 297, 68, 143, 152 y ss., 72, 200, 260, 74, 182, 200.

⁴⁸ Lehner, Moris, *Einkommensteuerrecht und Sozialhilferecht*, Tübingen, J.C.B. Mohr (Paul Siebeck), 1993.

⁴⁹ BVerfGE 82, 60 y BVerfGE 82, 188, de las que existe una traducción al castellano publicada: García Frías, A., “El mínimo de existencia en el Impuesto sobre la Renta alemán”, *Revista de Información Fiscal*, núm. 3, 1994, pp. 17-57.

⁵⁰ Con ese reconocimiento, el Tribunal Constitucional asumía la reivindicación pertinaz de la doctrina, especialmente por Vogel, como reconoce sin ambages Lang, Joachim, “Verfassungsrechtliche Gewährleistung des Familienexistenzminimum im Steuer und Kindergeld. Zu den Beschlüssen des Bundesverfassungsgerichts vom 25.5.1990 und vom 12.6.1990”, *Revista Steuer und Wirtschaft*, 1990, p. 332.

⁵¹ Un estudio exhaustivo de esas sentencias y de su repercusión en el derecho español, véase Marín-Barnuevo Fabo, Diego, *La protección del mínimo existencial en el ámbito del IRPF*, Madrid, Colex, 1996.

pensaciones de cargas por hijos” (*Kinderlastenausgleich*)⁵² regulada en la Ley Anexa Presupuestaria de 1983.⁵³ Esa compensación de cargas por hijos era una subvención percibida por quienes tenían hijos a su cargo, y su cuantía disminuyó en 1983 como consecuencia del restablecimiento de una exención por la tenencia de hijos, de tal modo que los dos mecanismos de compensación actuaban conjuntamente en la protección de la familia.

En ese contexto, el Tribunal Constitucional inicia su argumentación destacando que existe un mandato constitucional que impone al Estado “dejar exentas las rentas del sujeto pasivo en la medida en que éstas sean necesarias para garantizar las condiciones de vida mínimas de una vida humana digna”.⁵⁴ Este mandato constitucional lo deduce el Tribunal, siguiendo una línea jurisprudencial precedente⁵⁵ del derecho fundamental a la dignidad contenido en el artículo 1o. de la GG,⁵⁶ en conexión con el principio de Estado social del artículo 20.1 de la GG.⁵⁷

Y la fuerza de esta declaración todavía queda más enfatizada a través de argumentos de lógica jurídica en el campo de la unidad esencial del derecho financiero,⁵⁸ mediante los que se afirma que del mismo modo que el Estado está obligado —según estas normas constitucionales— a garantizar a los ciudadanos sin recursos condiciones mínimas de vida digna a través de la concesión de subvenciones sociales, no se puede sustraer a los ciudadanos dicha cantidad de renta por sí mismos obtenida, en la medida en que ésta

⁵² Con esta expresión se hace referencia al sistema de compensación de las cargas económicas derivadas del cuidado de los hijos, y comprende tanto a las subvenciones directas como a los beneficios fiscales.

⁵³ Haushaltsbegleitgesetz 1983, 20 de diciembre de 1982, BGBl I, p. 1857.

⁵⁴ Literalmente dice: “Ausgangspunkt der verfassungsrechtlichen Beurteilung ist der Grundsatz, daß der Staat dem Steuerpflichtigen sein Einkommen insoweit steuerfrei belassen muß, als es zur Schaffung der Mindestvoraussetzungen für ein menschenwürdiges Dasein benötigt wird”, BVerfGE 82, 60, p. 85, BVerfGE 82, 198, pp. 206 y 207.

⁵⁵ Fundamentalmente, las sentencias del 18 de junio de 1975 y del 21 de junio de 1977 (Lang, Joachim, “Tributación familiar”, *op. cit.*, p. 427).

⁵⁶ Artículo 1o. de la GG. “1. La dignidad del hombre es intangible. Respetarla y protegerla es obligación de todo poder público. 2. El pueblo alemán se identifica, por tanto, con los inviolables e inalienables derechos del hombre como fundamento de toda comunidad humana, de la paz y de la justicia en el mundo. 3. Los siguientes derechos fundamentales vinculan a los poderes legislativo, ejecutivo y judicial a título de derecho directamente aplicable”. Esta conexión entre la exención del mínimo existencial y el derecho a una existencia digna y libre, es mantenida también por Moschetti, Francesco, *op. cit.*, p. 269.

⁵⁷ Artículo 20.1 de la GG, “la República Federal Alemana es un estado federal, democrático y social”.

⁵⁸ Sobre la unidad esencial del derecho financiero, véase Rodríguez Bereijo, Álvaro, *Introducción al estudio del derecho financiero*, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 1976, pp. 70 y ss.

constituye el mínimo existencial.⁵⁹ Se trataría, parafraseando al profesor Lang, del reconocimiento de la “autonomía financiera de la familia” como una condición elemental de la libertad y la igualdad en el orden social.⁶⁰

Ahora bien, una vez asentadas las anteriores premisas, el Tribunal no impone el modo en que debe garantizarse la suficiencia económica para llevar una vida digna, y por ello, reconoce la libertad de configuración del legislador para configurar el sistema de compensación de gastos derivados de la manutención de la familia, bien a través de instituciones del derecho tributario, del derecho social, o por medio de una combinación de ambas⁶¹ —tal y como había reconocido expresamente en las sentencias de 23 de noviembre de 1976 y 3 de noviembre de 1982—,⁶² ya que en su opinión, las subvenciones pueden cumplir una función social equivalente a los beneficios fiscales.⁶³

⁵⁹ BVerfGE 82, 60, p. 85. Esta misma idea ya se contenía en Birk, Dieter, “Verfassungsrechtliche...”, *op. cit.*, p. 116; en la doctrina española, Martín Delgado, José María, “Los principios...”, *op. cit.*, pp. 71 y ss., también ha postulado la necesidad de valorar conjuntamente la justicia en el ingreso y en el gasto para cuantificar correctamente el mínimo existencial.

⁶⁰ Lang, Joachim, *op. cit.*, nota 50, p. 233. Idea que es desarrollada por este mismo autor, quien afirma que la autonomía financiera de la familia tiene que ser tutelada por el Estado para posibilitar el desarrollo de la personalidad familiar, con lo que el Estado de libertades se diferencia del Estado socialista en que no hace depender a las familias de su ayuda, con estas afirmaciones pretende rebatir a Czub, Hans-Joachim, *Verfassungsrechtliche Gewährleistungen bei der Auflegung steuerlichen Lasten. Die Zweckmäßige Gestaltung der Sozialhilfe, der steuerlichen Grundfreibeträge und des Kinderlastenausgleichs*, Berlín, 1982, pp. 58 y ss., según el cual el Estado sí podría gravar el mínimo existencial si luego le compensase a través de prestaciones sociales (véase Lang, Joachim, “Tributación familiar”, *op. cit.*, p. 429).

⁶¹ Si bien queda claro que, como sostiene Lang, Joachim, “Verfassungsrechtliche...”, *op. cit.*, p. 238, “el legislador no tiene ninguna disponibilidad en tanto que está obligado a asegurar un resultado: las condiciones de vida mínimas para una vida digna”. Lo cual, en opinión de este mismo autor, como mejor se podría conseguir es a través de un sistema de *splitting* real (*Realsplitting-Lösung*) que incluyera el número de hijos en el coeficiente divisor de la renta (Lang, J., *Reformentwurf zu Grundvorschriften des Einkommensteuergesetzes*, Köln, Otto Schmidt KG, 1985). Adviértase que este axioma también ha sido proclamado por el Tribunal Constitucional español, en la Sentencia 214/1994, del 14 de julio (fundamento jurídico 7), donde ha sostenido que “el legislador goza de libertad para articular las medidas que supongan ayudar a las familias mediante beneficios tributarios, mediante prestaciones sociales o mediante un sistema dual que combine ambas técnicas”.

⁶² Lang, J., “Tributación familiar”, *op. cit.*, p. 409.

⁶³ Recogido en BVerfGE 82, 60, p. 85, aparece con mayor claridad en BVerfGE 82, 198, p. 207, pues fundamenta la inconstitucionalidad del sistema por constatar que la “subvención familiar por hijos” y el “mínimo exento por hijos” alcanzan globalmente una cantidad “manifiestamente insuficiente en la mayor parte de los supuestos para tener en cuenta la minoración de capacidad económica de los sujetos pasivos con niños por valor del mínimo existencial de los hijos”.

Sin embargo, esta última afirmación fue objeto de crítica por buena parte de la doctrina.⁶⁴ En efecto, el argumento principal utilizado para criticar esta tesis es que en el cálculo realizado hay que utilizar tipos impositivos determinados que impiden la generalización de los resultados.⁶⁵ Además, la “cantidad exenta por hijos” no debe ser un beneficio sobre la tarifa ni tampoco otro comparable a la “subvención familiar por hijos”, sino que se trata de una norma de exigencia constitucional para la medición de la capacidad económica que debe tener reflejo en las reglas de configuración de la base imponible normativa;⁶⁶ lo que en su interpretación más extrema lleva a algunos autores a considerar que la única fórmula constitucionalmente correcta consiste en establecer un *splitting* que tomara en consideración el número total de miembros de la familia (*Realsplitting-Lösung*), por ser la fórmula que mejor satisface el principio de gravamen individual y, además, permite concretar mejor el mínimo existencial socio-cultural correspondiente a cada miembro de la familia.⁶⁷

Por nuestra parte, debemos sumarnos a las críticas formuladas al fundamento comentado de la sentencia, pues estamos convencidos —como más adelante expondremos con mayor detalle— de que no es irrelevante la decisión sobre el instrumento jurídico utilizado para compensar los diversos gastos en que incurren los sujetos pasivos del impuesto. Además, en este caso, por tratarse de gastos que necesariamente deben ser considerados por el legislador para atenuar la intensidad con que los sujetos deben contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, creemos que deberían tener su correspondiente reflejo en la base imponible, por ser esta técnica normativa la más neutral a estos efectos, y, además, la más transparente, lo que permitiría contrastar con mayor facilidad la cobertura real que supone en la compensación de los gastos soportados por los sujetos pasivos.

En relación con el alcance subjetivo del mínimo existencial, el Tribunal Constitucional alemán proclama que la porción de renta necesaria para llevar una vida digna, y que por este motivo debe quedar exenta, no debe

⁶⁴ A pesar de ello, el sistema aplicable a partir de 1996 ha establecido un sistema de opción (*Optionsmodell*) que permite a los sujetos pasivos decidir si prefieren una *Kinderfreibetrag* por importe de 6.264 marcos (6.912 marcos a partir de 1997) o una *Kindergeld* (por una cuantía mensual de 200 DM por el primer y segundo hijo, 300 marcos por el tercero, y 350 por el cuarto y siguientes), véase Wosnitza, Michael, “Die Besteuerung von Ehegatten und Familien. Zur ökonomischen Rechtfertigung eines Realsplitting”, *Revista Steuer und Wirtschaft*, núm. 2, 1996, pp. 134 y ss.

⁶⁵ Pezzer, Heinz-Jürgen, “Familienbesteuerung und Grundgesetz”, *Revista Steuer und Wirtschaft*, núm. 3, 1994, p. 222 y ss., Lang, Joachim, “Verfassungsrechtliche...”, *op. cit.*, p. 340.

⁶⁶ Tipke, Klaus, *Die Steuerrechts....*, *cit.*, p. 687.

⁶⁷ Lang, Joachim, “Tributación familiar”, *op. cit.*, p. 201.

ser determinada por referencia exclusiva a los gastos necesarios para la manutención del sujeto pasivo, sino que debe también comprender los gastos de todos los miembros de su familia que se encuentran bajo su protección.⁶⁸

Nuevamente, apela a la inexorable conexión entre ingresos y gastos para defender esta idea, pues sostiene que debe preservarse el mínimo existencial para toda la familia incluso en el caso de que sólo ciertos miembros de la familia obtengan rentas y las destinen a la manutención de los otros miembros de la familia, porque también en este supuesto, si el Estado sustrajera del sujeto pasivo los medios para la protección de la familia, debería por sí mismo asumir la protección de los miembros de la familia en la misma medida y a consecuencia de su obligación constitucional derivada del principio de Estado social. Si la Constitución garantiza la protección del ciudadano, “sería inconsecuente que el mismo Estado garante, a través de la imposición, le retirara a éste, total o parcialmente, los recursos necesarios para la subsistencia, pues en tal caso debería él mismo asumir la protección de sus necesidades”.⁶⁹

Y añade otra idea interesante en este punto, al afirmar que también los sujetos pasivos que obtienen rentas por cuantía superior al mínimo existencial tienen, asimismo, derecho a que les sea reconocida como exenta dicha porción de renta,⁷⁰ pues también ellos han destinado esa cantidad a atender las necesidades básicas de la familia y, por tanto, no reconocer ese derecho supondría que “las familias con obligación de mantenimiento de los hijos sufrieran un agravio comparativo frente a otras familias, frente a matrimonios sin hijos, y también frente a solteros sin hijos”.⁷¹ Esto es que la cantidad que integra el mínimo existencial quede exenta para todos los sujetos, incluso para aquellos cuyo nivel elevado de ingresos les sitúa en la parte más alta de la escala de gravamen.⁷²

⁶⁸ Sobre el concepto jurídico-tributario de familia, véase Lingemann, Wolfgang, *Das rechtliche Konzept der Familienbesteuerung*, Berlín, Duncker & Humblot, 1994.

⁶⁹ BVerfG 82, 60, p. 86.

⁷⁰ La idea de que también los ricos tienen derecho a que una parte de sus ingresos quede exenta por estar destinada al mínimo existencial, y no ser por tanto indicativa de capacidad económica era ya defendida por Tipke, Klaus, *Die Steuerrechts...*, cit., p. 684.

⁷¹ BVerfGE 82, 60, p. 86.

⁷² Es importante destacar que el BVerfG declaró que la protección del mínimo existencial sólo es constitucionalmente exigible respecto de aquellos sujetos, cuya renta queda por debajo de ese límite, por entender que la única exigencia constitucional es que los ciudadanos mantengan intacto su mínimo existencial después de haber pagado los impuestos, por lo que la exención del mínimo existencial no permitiría deducir derechos directos para todos los ciudadanos, sino sólo para los que tuvieran una capacidad económica inferior al mínimo existencial. Sin embargo, este pronunciamiento debe considerarse como un jalón excepcio-

Para asegurar el cumplimiento de dichos principios, el Tribunal Constitucional da un paso decisivo en el tratamiento de estas cuestiones y —sobrepasando posiblemente los límites de su función jurisdiccional como legislador negativo—⁷³ establece criterios jurídicos de cuantificación del mínimo existencial que permiten valorar si el legislador ha atendido convenientemente el mandato constitucional que impone preservar de gravamen dicha cantidad.⁷⁴

Así, por una parte y en lo que se refiere a la exención del mínimo existencial del sujeto pasivo, deja claro que su cuantía debe ser igual o mayor que las prestaciones sociales reconocidas por el legislador para quienes carecen de recursos.⁷⁵

Por otra parte, respecto de la cuantía de ese mínimo existencial cuando el sujeto pasivo tiene hijos a su cargo, el Tribunal reconoce que su determinación plantea mayores dificultades que la anterior.⁷⁶

En todo caso, consciente de las ventajas que se derivan del establecimiento de parámetros que permitan su enjuiciamiento y eviten las especulaciones carentes de fundamento objetivo, afirma que para la cuantificación

nal de una línea doctrinal que, iniciada en las sentencias comentadas de 1990, ha sido confirmada en posteriores sentencias, como la del 26 de enero de 1994, la del 22 de junio de 1995 o la del 10 de noviembre de 1998 (con relación en la sentencia del 25 de septiembre de 1992, véase Schemmel, Lothar, “Das Einkommensteuerliche Existenzminimum: Berücksichtigung der Menschenwürde im Steuerrecht oder politisch gestaltbare Steuervergünstigung?”, *Revista Steuer und Wirtschaft*, núm. 1, 1993, pp. 70 y ss.

⁷³ Sobre la función del Tribunal Constitucional y el carácter de fuente del derecho de sus declaraciones, véase Rubio Llorente, F., “La jurisdicción constitucional como forma de creación del derecho”, *Revista Española de Derecho Constitucional*, año 8, núm. 22, enero-abril de 1988.

⁷⁴ Respecto de esta posibilidad, Moschetti, Francesco, *op. cit.*, p. 270, había afirmado con toda lógica que al juez constitucional “le está vedado, por supuesto, fijar por sí mismo la cuantía que se considera suficiente con carácter general y abstracto, pero no le está impedido apreciar la suficiencia cuando sea evidente para cualquiera”.

⁷⁵ BVerfGE 82, 60, p. 94. Esta solución ya fue propuesta por Lang, Joachim, “Tributación familiar”, *op. cit.*, p. 434, basándose en las formulaciones realizadas por CZUB, Hans-Joachim, “Verfassungsrechtliche...”, *op. cit.*, pp. 122 y ss.

⁷⁶ Ya en el *Gutachten zur Reform der direkten Steuern in der Bundesrepublik Deutschland vom 11-2-1967*, citado por Vogel, Klaus, “Consideraciones sobre...”, *op. cit.*, se ponía de manifiesto la dificultad que entraña cuantificar las atenciones indisponibles que debe atender la familia, al tiempo que se expresaban unos parámetros indicativos del incremento de gasto que suponía el tamaño del grupo familiar. Así, se ponía de manifiesto que, tomando como valor de referencia el nivel de gasto imprescindible de un soltero, el correspondiente a un matrimonio equivalía a 1'8 veces aquél, y que las necesidades de un niño oscilaban entre el 0'3 y el 0'9, partiendo de esas cifras, y aceptando que el consumo promedio de un niño es de 0'6, se llega a la conclusión de que un matrimonio con dos hijos necesita para sus gastos ineludibles tres veces más dinero que un soltero.

del mínimo existencial de los hijos es posible basarse en valores calculados estadísticamente, o también en la cuantía que las normas establecen para los pagos de atención a sus necesidades.⁷⁷

El Tribunal Constitucional alemán declara inconstitucional la ley enjuiciada y justifica su fallo en la violación del principio de igualdad general (*Allgemeine Gleichsatz*). Entiende que dicho principio es vulnerado cuando el Estado trata de forma diferente a grupos de sujetos, sin que haya diferencias entre ambos de tal naturaleza que pudieran justificar este desigual trato,⁷⁸ de lo que deriva que “la imposición deba estar ajustada a la capacidad económica”.⁷⁹

En su argumentación, el Tribunal utiliza parcialmente los argumentos esgrimidos por Tipke y Lang⁸⁰ en su reivindicación del concepto de “renta disponible” frente al de “renta neta” que utiliza la Ley del Impuesto,⁸¹ constatando en este sentido que los gastos de manutención de los hijos no son de libre disposición y, por tanto, la parte de la renta dedicada a su atención debe quedar excluida del concepto de renta sometida a gravamen, en tanto no es indicativa de capacidad económica.

⁷⁷ BVerfGE 82, 60, p. 94. Se viene así a estimar, con matices, la pretensión de Vogel, Klaus, “Consideraciones sobre...”, *op. cit.*, p. 406, quien después de argumentar la necesidad de considerar los gastos de manutención de los hijos en el Impuesto sobre la Renta, manifestaba que “una normativa que pretenda ignorar los gastos de manutención que superan el subsidio percibido por los hijos, que trata a los padres —casados y solteros— de igual forma que a los que no tienen hijos, una regulación así, en suma, es posible que se mantenga dentro del ámbito de la discrecionalidad del legislador; pero, desde luego, no se corresponde con las exigencias de justicia fiscal... Sería, por todo ello, necesario ir más allá del simple subsidio para los hijos y establecer una exención al nivel, por lo menos, de los gastos medios de manutención”.

⁷⁸ BVerfGE 82, 60, p. 86. Adviértase la similitud entre esta declaración y la contenida en la STC 76/1990, del 26 de abril.

⁷⁹ BVerfGE 82, 60, p. 86. Esta declaración se justifica porque, como decíamos antes, la Constitución alemana no recoge expresamente los principios de justicia tributaria, ni consecuentemente menciona el de capacidad económica.

⁸⁰ Tipke y Lang, *Steuerrecht: Ein systematischer Grundriß*, 12a. ed., Köln, Otto Schmidt KG, 1989, pp. 199 y ss.; Lang, Joachim, *Die einfache und gerechte Einkommensteuer: Ziele, Chancen und Aufgaben einer Fundamentalreform*, Köln, Otto Schmidt KG, 1987, pp. 38 y ss.; Lang, Joachim, “Verfassungsrechtliche...”, *op. cit.*, especialmente pp. 341 y ss., donde se lleva a cabo un análisis de la importancia del concepto de renta —patrimonial, consumible o disponible— asumido por el legislador.

⁸¹ Este concepto se basa en la capacidad económica objetiva, mientras que la capacidad económica subjetiva toma en cuenta los gastos de mantenimiento necesarios para el contribuyente, para sí y su familia, que hay que cubrir inevitablemente y que no son disponibles para el pago de impuestos (*cf.* Bredt, V., *Die Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit, ein Beitrag zur Systematik und Reform der direkten Steuern in Preussen und im Reiche*, 1912, pp. 91 y ss., citado por Lang, J., *Tributación familiar...*, *op. cit.*, p. 410.

Por ello, señala el Tribunal Constitucional que el Estado no debe colocar a un mismo nivel a los hijos y a la satisfacción de las necesidades privadas; en consecuencia, no debe tratar de igual manera los medios indispensables para la subsistencia de los hijos que los medios necesarios para la satisfacción de cualesquiera necesidades. “El Estado debe ser respetuoso con la decisión de los padres en favor de los hijos, y no puede hacer una comparación en Derecho Tributario entre la «evitabilidad de hijos» de igual manera que se refiere a la evitabilidad de diversos gastos de la vida”.⁸²

Finalmente, el Tribunal Constitucional reitera que un sistema tributario que somete a gravamen la renta destinada a la manutención de los hijos es contrario a dicho principio, pues “en tanto la renta de la familia es necesaria para garantizar las condiciones de vida imprescindibles de una vida digna, no está disponible (con independencia del status de la familia), y no puede ser valorada como índice de capacidad económica”.⁸³

2. *Las sentencias de 10 de noviembre de 1998*⁸⁴

El Tribunal Constitucional alemán dictó el 10 de noviembre de 1998 cuatro nuevas sentencias sobre el mínimo existencial.⁸⁵ Las tres primeras declararon la necesidad de que el mínimo existencial correspondiente a los hijos produzca en todo caso el mismo efecto sobre la determinación de la renta gravada, con independencia del tipo marginal aplicable al contribuyente. La cuarta y última de las sentencias citadas sostuvo que las necesidades de custodia de los hijos deben tenerse en cuenta para el cálculo del mínimo existencial familiar, con independencia de que los padres estén o no casados y de que trabajen o no fuera de casa. Además, el Tribunal Constitucional afirmaba en esta última sentencia que los gastos derivados de la formación de los hijos también deben ser considerados para la cuantificación del míni-

⁸² BVerfGE 82, 60, p. 87.

⁸³ BVerfGE 82, 60, pp. 87 y 88.

⁸⁴ Un estudio exhaustivo de esas sentencias, véase Herrera Molina, Pedro Manuel y Marín-Barnuevo Fabo, Diego, “Nuevas perspectivas sobre el mínimo exento familiar en la jurisprudencia constitucional alemana”, *Revista Impuestos*, núm. 20, octubre de 1999, pp. 27 y ss.

⁸⁵ Para simplificar la exposición vamos a prescindir del sistema de citas alemán y, en adelante, llamaremos primera, segunda, tercera y cuarta sentencia del 10 de noviembre de 1998 a las siguientes: primera, procedente del asunto 2 BvL 42/93; segunda, procedente del asunto 2 BvR 1220/93; tercera, procedente de los asuntos acumulados 2 BvR 1852/97 y 2 BvR 1853/97 y cuarta, procedente de los asuntos acumulados 2BvR 1057/91, 2 BvR 1226/91 y 2 BvR 980/91.

mo existencial. Finalmente, en una declaración atrevida que ha sido objeto de importantes críticas, el Tribunal establecía un régimen jurídico subsidiario aplicable en el caso de que el legislador no hubiera regulado debidamente el mínimo existencial en los plazos marcados en la propia sentencia.

Respecto a la cuantificación del mínimo existencial, el Tribunal reiteró en estas sentencias la misma doctrina contenida en las sentencias de 1990: que el mínimo existencial exento no puede ser inferior a la cuantía que el Estado debe garantizar a una persona necesitada mediante ayudas sociales. Por tanto, el límite inferior del mínimo existencial se concreta en la cuantía de las prestaciones sociales establecidas para garantizar una vida digna en el ámbito del Estado social, pues, como parece lógico, el legislador debe dejar libre de tributación la cantidad que —a través de los recursos públicos— pone a disposición de las personas necesitadas para la satisfacción de sus necesidades existenciales.⁸⁶ Pero en caso de que existan varios hijos, el cálculo de sus necesidades vitales no debe realizarse multiplicando el importe individual de la prestación por el número de hijos, sino atendiendo a las mayores necesidades concretas que origina cada uno de ellos.⁸⁷

Sin embargo, la principal novedad introducida en estas sentencias es que consideran que el mínimo existencial de los hijos debe contemplar algo más que sus necesidades materiales básicas, ya que los sujetos pasivos con hijos tienen menos capacidad económica que los que no tienen hijos, a causa de la pérdida de capacidad de trabajo y/o de pago que ellos les ocasiona.⁸⁸ Por ello, el mínimo existencial debe incluir una compensación por los gastos de custodia (*Betreuungskostenbedarf*) y por los gastos de formación (*Erziehungsbearf*),⁸⁹ entre los que se incluyen los derivados de la participación en la vida cultural, el asociacionismo, las relaciones con otros sujetos, las técnicas modernas de comunicación, los idiomas extranjeros, la cultura, y el aprovechamiento responsable del tiempo libre y de la organización de las vacaciones.⁹⁰

⁸⁶ Primera sentencia del 10 de noviembre de 1998, fundamento C.I.

⁸⁷ Primera sentencia (fundamento C.I.5.a). Conviene señalar que el primer Senado del Tribunal Constitucional alemán había utilizado este mismo fundamento para consentir en una sentencia anterior (BVerfGE 13.12.96, asunto 1 BvR 1474/88) que el mínimo existencial se situara hasta un 15% por debajo de las ayudas sociales. En aquel momento, las ayudas en concepto de vivienda se calculaban multiplicando el importe individual por el número de hijos (método per cápita), y no atendiendo al aumento real de las necesidades, lo que justificaba que el mínimo existencial pudiera quedar por debajo del importe de las prestaciones sociales.

⁸⁸ Cuarta sentencia del 10 de noviembre de 1998, fundamento B.I.3.a).

⁸⁹ *Ibidem*, fundamento C.II.

⁹⁰ *Idem*.

Y dichas afirmaciones no pueden considerarse meramente programáticas, ya que determinaron la declaración de inconstitucionalidad del sistema de protección de la familia vigente en ese momento. Declaración de inconstitucionalidad sin nulidad, como prevé el ordenamiento alemán para los supuestos en que la expulsión del ordenamiento jurídico de la norma contraria a la Constitución pudiera ocasionar un daño mayor que el que se pretende evitar.⁹¹ Pero lo más sorprendente de la declaración de inconstitucionalidad contenida en dichas sentencias fue, sin duda, el carácter imperativo del mandato dirigido al legislador, al que exigía la modificación del mínimo existencial en un plazo máximo de catorce meses y, además, imponía una regulación subsidiaria en caso de que no abordara las reformas exigidas en el plazo previsto.

En efecto, la cuarta sentencia comentada señalaba en su fundamento D.II,

que, en caso de que el legislador no hubiera hecho una nueva regulación sobre los gastos sobre custodia de los hijos antes del 1.1.2000, sería de aplicación a partir de ese momento una deducción sobre la renta gravada, directamente deducida de la Constitución, por importe de 4.000 DM/año, que incrementaría la reducción por hijos en los casos en que el sujeto pasivo tuviera derecho a la subvención o la reducción por hijos (*Kindergeld* o *Kinderfreibetrag*). La cantidad se incrementará en 2.000 DM por cada hijo distinto del primero durante todo el período en que fuera de aplicación de esta medida, en los casos en que el sujeto pasivo tuviera derecho a la subvención o reducción por hijos... En caso de que el legislador no hubiera hecho una nueva regulación sobre los gastos sobre *Erziehungs* de aplicación para el 1.1.2002, entonces, en virtud de la inconstitucionalidad de la norma se aplicaría en concepto de *Haushaltfreibetrag* la cantidad de 5.616 DM.

Como se desprende de lo expuesto, el Tribunal Constitucional se arrogó con esta declaración competencias que no le corresponden y asumía funciones de legislador,⁹² fijando directamente la cantidad exenta en concepto de mínimo existencial (aplicable eso sí, sólo en caso de que el legislador incumpliera el claro mandato contenido en la sentencia).⁹³ Nos encontraríamos

⁹¹ Posibilidad prevista en la Ley del Tribunal Constitucional Federal desde 1970, tras la modificación de los artículos 31.2 y 79.1, operada por la Ley del 21 de diciembre de 1970.

⁹² Ese tipo de decisiones tampoco es totalmente insólito en Alemania, pues ya la Sentencia del Tribunal Constitucional del 5 de marzo de 1991 estableció una especie de *medidas transitorias* para el supuesto incumplimiento del legislador.

⁹³ Lo que no ha sucedido, ya que la Ley del Impuesto sobre la Renta alemana, en su redacción del 19 de octubre de 2002 (BGBl. I S. 4210, 2003 I S. 179), ha establecido los mínimos exentos (*Kinderfreibetrag*) exigidos por dichas sentencias, incluso por las mismas cuan-

una vez más ante el problema denunciado por la doctrina⁹⁴ derivado de los problemas que implica, de una parte, la identificación simplista entre norma legal y enunciado de la ley y, de la otra, la reducción de la sentencia a su fallo, que sitúa al juez ante la incómoda alternativa de mantener la plena validez del enunciado o anularlo en su totalidad, y que ha ocasionado esa singular creación de derecho a través de la jurisdicción constitucional, mediante las llamadas sentencias interpretativas, sentencias de mera inconstitucionalidad y sentencias manipulativas.⁹⁵

IV. LA PROTECCIÓN DE LA FAMILIA EN EL SISTEMA TRIBUTARIO ESPAÑOL

En España, la protección de la familia con el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas ha sido objeto de múltiples modificaciones en los últimos veinte años, en los que han estado vigentes tres leyes distintas del IRPF.

1. *La protección de la familia en la Ley de 1991*

La Ley 18/1991, del 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (en adelante LIRPF/91), como todas las precedentes, contenía medidas que podían considerarse orientadas a proteger el mínimo existencial del contribuyente y sus familiares directos. Dichas medidas consistían en el establecimiento de una escala de tipos de gravamen con cuota cero para el primer tramo de base imponible (los primeros 2.584 euros; o 5.150 euros en caso de tributación conjunta) y en el reconocimiento del derecho a practicar una deducción en la cuota de 150 euros por cada hijo que conviviera con el contribuyente.⁹⁶

En mi opinión, esa regulación era claramente deficitaria en el cumplimiento del mandato constitucional de proteger el mínimo existencial fami-

tías —para 2006— establece su § 32.6 un mínimo exento de 1.824 euros para compensar los gastos del mínimo existencial, y otra cantidad adicional de 1.080 euros para compensar los gastos de cuidado y formación de los niños, además de la subvención por hijos (*Kindergeld*) que asciende a 154 euros mensuales por cada uno de los tres primeros hijos, y 179 euros mensuales por el cuarto hijo y los siguientes, según dispone el § 66 de la misma Ley.

⁹⁴ Rubio Llorente, Francisco, *op. cit.*, p. 30.

⁹⁵ *Idem*.

⁹⁶ La regla era un poco más compleja, pues permitía deducir de la cuota 130 euros por cada uno de los dos primeros hijos, 156 euros por el tercero, y 186 euros por el cuarto y sucesivos, siempre que no fueran mayores de treinta años y no obtuvieran rendimientos por cuantía superior al salario mínimo interprofesional

liar.⁹⁷ Los motivos por los que consideraba incumplido el mandato de proteger el mínimo existencial familiar eran varios, y pueden resumirse:

- a) En primer lugar, porque la compensación de la pérdida de la capacidad económica derivada de la atención de los gastos inevitables de manutención de la familia tenía lugar de forma dispersa y no sistemática, lo que dificulta notablemente su conocimiento y control judicial.⁹⁸
- b) En segundo lugar, porque la compensación de gastos familiares a través de deducciones en la cuota es contraria al principio de igualdad, ya que disminuye sus efectos a medida que aumenta la renta del contribuyente y ello, además de suponer en sí mismo una desigualdad injustificable,⁹⁹ conlleva que los contribuyentes con rentas altas apenas sean compensados por los gastos de manutención de familiares y, por tanto, soporten una tributación prácticamente igual a la que corresponde a otros contribuyentes sin cargas familiares y parecido al nivel de renta.¹⁰⁰
- c) En tercer lugar, porque las deducciones en la cuota reconocidas para quienes tienen hijos a su cargo eran manifiestamente insuficientes para compensar la pérdida de capacidad económica derivada de la prestación de alimentos a los hijos.¹⁰¹
- d) En cuarto lugar porque las reglas de la tributación permitían que los padres divorciados aplicaran una compensación que duplicaba la prevista para los demás casos.¹⁰²

⁹⁷ Marín-Barnuevo Fabo, Diego, *La protección del...*, cit.

⁹⁸ Y como afirmara Rodríguez Bereijo, Álvaro, “El sistema...”, *op. cit.*, p. 37, “una legislación confusa, oscura e incompleta dificulta su aplicación y, además de socavar la certeza del Derecho y la confianza del ciudadano en el mismo, puede terminar por empañar el valor justicia”.

⁹⁹ En efecto, no puede justificarse esa desigualdad con base en el principio de progresividad porque la operatividad de dicho principio debe vincularse exclusivamente a la configuración de los tipos de gravamen, y en ningún caso al número de miembros de la unidad familiar; porque, tal y como afirmó el Tribunal Constitucional Español en su Sentencia 45/1989, del 20 de febrero, “que la progresividad se determine en función de la base imponible y no en razón del sujeto pasivo es una precisión que, por su obviedad misma, apenas resulta necesaria”.

¹⁰⁰ Por tanto, se produce un tratamiento igual para dos supuestos de hecho claramente diferenciados que jurídicamente merecen un tratamiento desigual, según la doctrina del Tribunal Constitucional español sobre el significado y alcance del principio de igualdad, contenida en la Sentencia 76/1990, del 26 de abril.

¹⁰¹ Según se desprende de la apreciación directa y de la realización de cálculos con los criterios sentados por el Tribunal Constitucional alemán.

¹⁰² En efecto, un matrimonio con dos o más hijos menores podría multiplicar por dos el beneficio fiscal derivado del establecimiento de un tramo de base liquidable con cuota cero.

- e) Y en quinto lugar, porque la deducción prevista para hijos no resulta aplicable en otros supuestos equiparables en los que el contribuyente está obligado a prestar alimentos a un tercero.¹⁰³

Por todo ello, propusimos un sistema alternativo de compensación de los gastos derivados de la atención de las necesidades básicas del contribuyente y su familia, similar en el fondo al defendido por la doctrina española,¹⁰⁴ pero ciertamente original en la forma.¹⁰⁵ Dicha propuesta consistía en el establecimiento de una reducción de la base imponible de cuantía suficiente para compensar la pérdida de capacidad económica derivada de esos gastos (tal y como exigía el Tribunal Constitucional alemán). Aunque advertíamos que la principal característica de este método es su transparencia, que constituye un valor para cualquier jurista interesado en la consecución de

Para ello, sólo debería separarse legalmente y declarar que cada uno de los hijos vive con cada uno de los progenitores, lo que determinaría la existencia de dos unidades familiares diferenciadas a las que legalmente les correspondería aplicar un mínimo exento de 857.000 pts., por lo que el beneficio fiscal resultante de la escala de tipos de gravamen se habría multiplicado por dos. En todo caso, resulta oportuno subrayar que el Tribunal Constitucional ha rechazado que dicha regulación resultara contraria al principio de igualdad tributaria, en la Sentencia 47/2001, del 15 de febrero, en la que sostiene que “la discriminación denunciada sólo podría apreciarse si un análisis de la regulación del IRPF llevara a la conclusión de que la Ley establece un régimen tributario más gravoso en su conjunto para los sujetos pasivos casados que para quienes no lo están, en atención, precisamente, a su vínculo matrimonial. Pero nada de esto puede deducirse ni del artículo 87 de la LIRPF, que como hemos señalado establece expresamente la posibilidad de que los cónyuges no separados legalmente opten por el régimen de tributación conjunta cuando lo estimen conveniente, ni del resto de los preceptos de la Ley 18/1991, que regulan los elementos que inciden en la cuantificación del IRPF sin atender en absoluto al estado civil de los sujetos pasivos”. Un comentario amplio de dicha Sentencia, véase Arrieta Martínez de Pisón, Juan, “La tributación de la familia en la reciente doctrina del Tribunal Constitucional”, *Revista Derecho Privado y Constitución*, núm. 16, 2002, pp. 65-90.

¹⁰³ Por ejemplo, en caso de otros familiares respecto de los que existe obligación de prestar alimentos según el Código Civil, sin que esa eventual pérdida de capacidad económica tenga reconocimiento en la obligación tributario. En todo caso, debemos señalar que el Tribunal Constitucional rechazó que ese deber sea equiparable al de alimentos en la Sentencia 57/2005, del 14 de marzo de 2005, al considerar de diferente naturaleza las pensiones de alimentos a los hijos respecto de las pensiones compensatorias y de alimentos a parientes.

¹⁰⁴ La existencia de ese derecho había sido objeto de múltiples estudios por la doctrina, entre los que pueden destacarse los trabajos de Palao Taboada, Carlos, “Apogeo y crisis...”, *op. cit.*, p. 442 y ss.; Martín Delgado, José María, “Los principios...”, *op. cit.*, pp. 93 y ss.; Casado Ollero, Gabriel, *op. cit.*, pp. 198 y ss.

¹⁰⁵ El primer estudio conocido en donde se aboga por la compensación de gastos familiares en la base imponible es posterior al nuestro, y se trata del de Simón Acosta, Eugenio, “La reforma del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas: familia y cargas familiares”, en Arrieta Martínez de Pisón, Juan y Cayón Galiardo, Antonio (coords.), *Presente y futuro de la imposición directa en España*, Valladolid, AEAF Lex Nova, 1997.

un sistema tributario justo y, al mismo tiempo, un inconveniente para el legislador, porque facilitaba el conocimiento de la compensación realmente establecida y, con ello, el control judicial de su suficiencia.

Además, la compensación de los gastos familiares mediante la reducción de la base imponible encaja perfectamente en las categorías dogmáticas tributarias; así, la base imponible sirve —precisamente— para medir la capacidad económica del contribuyente.¹⁰⁶ Lo desafortunado desde el punto de vista dogmático es, en nuestra opinión, que la consideración tributaria de los gastos familiares inexorablemente soportados por el contribuyente tuviera la configuración de una deducción en la cuota, como si de un beneficio fiscal se tratara.

Precisamente por ello, porque los gastos de manutención de la familia disminuyen la capacidad económica de todos los contribuyentes con dicha obligación, resulta lógico y necesario que este mecanismo de compensación implique el derecho de todos —también de los contribuyentes con rentas más elevadas— a no tributar por esa porción de renta indisponible por estar destinada a la atención de los gastos familiares.¹⁰⁷ Y es que negar ese derecho a los contribuyentes de mayor capacidad económica supondría una clara vulneración de los principios de capacidad económica e igualdad.¹⁰⁸ Si se quiere incrementar la presión fiscal de los titulares de rentas más elevadas, la solución técnicamente correcta consiste en aumentar los tipos de gravamen aplicables, pero no la utilización de los elementos de cuantificación de la obligación tributaria que desempeñan una función distinta. Si se acepta que los titulares de mayor capacidad económica no deben descontar los gastos realmente soportados en la atención de las necesidades básicas de sus familiares, el resultado alcanzado es una falta de compensación de esos gastos y una igualación injustificada en la tributación soportada por familias económicamente ricas con hijos o sin ellos, lo que constituye una clara

¹⁰⁶ En relación con el significado y alcance de la base imponible, véase Ramallo Massanet, Juan, “Hecho imponible y cuantificación de la prestación tributaria”, *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 20, octubre-diciembre de 1978, pp. 617 y ss.

¹⁰⁷ La idea de que también los ricos tienen derecho a que una parte de sus ingresos quede exenta por estar destinada al mínimo existencial y no ser por tanto indicativa de capacidad económica era ya defendida por Tipke, Klaus, *Die Steuerrechts...*, cit., p. 683. En Brasil, Lobo Torres, Ricardo, *Tratado de direito constitucional financeiro e tributario*, 3a. ed., Río de Janeiro, Renovar, 2005, vol. III, p. 188, defiende también esa misma teoría.

¹⁰⁸ Porque les obligaría a tributar por una renta superior a la disponible y ello, a su vez, implicaría que los ricos con hijos soportaran la misma tributación que los ricos sin hijos, lo que constituye una vulneración del principio de igualdad. Lang, Joachim, “Verfassungsrechtliche...”, op. cit., p. 341, y Tipke, K., “Steuerlegislative unter Verfassungsdruck”, *Revista Steuer und Wirtschaft*, núm. 1, 1993, p. 19.

vulneración del principio de igualdad, difícilmente compatible con la idea de impuesto justo.¹⁰⁹

2. *La protección de la familia en la Ley de 1998*

El 10 de diciembre de 1998 se publicó la Ley 40/1998, del 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (en adelante LIRPF/98), que introducía como principales novedades la identificación de la renta gravada con la *renta disponible*¹¹⁰ y la compensación de los gastos del mínimo existencial mediante reducciones en la base imponible. La decisión del legislador de establecer un mínimo personal y familiar que disminuya la renta del contribuyente en la fase de determinación de su base imponible, en los términos que habíamos defendido, nos pareció plausible si bien el contenido concreto de esa regulación fue criticado por diversos motivos que exponemos a continuación.¹¹¹

El artículo 40.2 de la LIRPF/98 reconocía un mínimo exento para el contribuyente por importe de 3.300 euros —que ascendía a 6.600 en caso de tributación conjunta— y que se incrementaba sensiblemente en supuestos de discapacidad,¹¹² lo que significaba reconocer, también en España, un mínimo exento aplicable a todos los contribuyentes, con independencia de

¹⁰⁹ Esta consideración no parece fácil de aceptar en Brasil, o al menos esa es la impresión que se desprende de las palabras de Baleeiro, Aliomar, *Direito Tributario Brasileiro*, 11a. ed., Río de Janeiro, Forense, 1999, p. 300, cuando afirma que “o sistema brasileiro continua muito objetivo e pouco progressivo, sem grandes alterações, mesmo após a Constituição de 1988. A propaganda dos mais ricos tem difundido a idéia de que alíquotas mais elevadas são danosas e excessivas, quando elas somente existem para possibilitar que os economicamente menos favorecidos tenham sua situação juridicamente contemplada”.

¹¹⁰ El concepto de *renta disponible* es utilizado por la doctrina alemana y por las sentencias del 29 de mayo y 12 de junio de 1990, y se identifica con aquella sobre la que se tiene poder de disposición, lo que, referido al ámbito tributario, puede identificarse con la cantidad resultante de descontar a los ingresos anuales el importe de los gastos jurídicamente ineludibles, que son los que se destinan a cubrir las necesidades vitales del individuo y su grupo familiar. Así, el artículo 2.2 de esta Ley determinaba que “el impuesto gravará la capacidad económica del contribuyente, entendida ésta como su renta disponible, que será el resultado de disminuir la renta en la cuantía del mínimo personal y familiar”. La utilización por parte del legislador de este concepto fue objeto de crítica por nuestra parte con Marín-Barnuevo Fabo, Diego, en Orón Moratal (coord.) *Los nuevos impuestos sobre la renta de las personas físicas y sobre la renta de los no residentes (comentarios a las leyes 40/1998 y 41/1998)*, Madrid, McGraw & Hill, 1999, p. 124.

¹¹¹ Marín-Barnuevo Fabo, Diego, *Los nuevos impuestos...*, cit.

¹¹² La cantidad ascendía a 3.900 euros para contribuyentes de más de 65 años, a 5.100 euros para contribuyentes con discapacidad acreditada de grado igual o superior al 33 por 100,

la cuantía de su renta.¹¹³ Sin embargo, lo más criticable era que la cuantía establecida con carácter general como mínimo personal general fuera inferior al salario mínimo interprofesional vigente ese mismo año, sobre todo a la vista de la doctrina del Tribunal Constitucional en relación con las declaraciones legales de inembargabilidad, en la que se afirmaba que el salario mínimo interprofesional era la cantidad necesaria para asegurar las condiciones de vida digna de la persona garantizadas en el artículo 10 de la CE.¹¹⁴

Por su parte, el artículo 40.3 establecía la cuantía que debe computarse en concepto de mínimo familiar, y lo primero que llamaba la atención era la pretenciosa y equívoca denominación utilizada por el legislador, ya que los únicos familiares que generaban directamente este derecho de reducción eran los ascendientes y descendientes que cumplían una serie de requisitos fijados en la Ley y en el Reglamento. En la configuración del mínimo familiar, la Ley establecía tres supuestos distintos con requisitos específicos como

y de 6.900 euros para contribuyente con discapacidad acreditada de grado igual o superior al 65 por 100.

¹¹³ Precisamente, las enmiendas 14, 46, 102, 115, 163, y 209 presentadas en el Senado al Proyecto de Ley estaban motivadas por la aplicación de reducción a todos los contribuyentes. Sin embargo, la doctrina se manifestó mayoritariamente a favor de esta generalización del mínimo existencial, con pronunciamientos a favor por parte de Simón Acosta, Eugenio, *op. cit.*, p. 127; Cañal García, Francisco José, *Las rentas familiares en el Impuesto sobre la Renta de las personas físicas*, Madrid, Instituto de Ciencias para la Familia-Rialp, 1997, p. 243; Falcón y Tella, Ramón, “El nuevo IRPF y la capacidad contributiva (I): mínimo personal y familiar e individualización de rentas”, *Revista Quincena Fiscal*, núm. 1, 1999, p. 7; Marín-Barnuevo Fabo, Diego, *Los nuevos impuestos...*, *cit.*, p. 304; García Ovies Sarandeses, Isabel, “Determinación de la base imponible y liquidable. Integración y compensación de rentas. Mínimo personal y familiar. Reglas especiales de valoración. Regímenes de determinación de la base imponible”, en Muñoz del Castillo (coord.), *El nuevo impuesto sobre la renta de las personas físicas*, Valladolid, Lex Nova, 1999, p. 164; Herrera Molina, Pedro Manuel, “Mínimo existencial”, en Fernández Herrero y Gorospe Oviedo (coords.), *Reflexiones en torno al nuevo Impuesto sobre la Renta de las personas físicas*, Madrid, Civitas, 1999. En contra de la integración del mínimo existencial en la base imponible se manifestaron Martín Delgado, José María, “Razones y sinrazones de la reforma del IRPF”, *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 100, pp. 652 y ss; Carbajo Vasco, Domingo y Domínguez Rodicio, José Ramón, *Todo sobre el nuevo IRPF*, Barcelona, Praxis, 1998, p. 192.

¹¹⁴ SSTC 113/1989, del 22 de junio y 158/1993, del 6 de mayo. Esta idea había sido apuntada ya en Italia por Moschetti, Francesco, *op. cit.*, pp. 268 y 269 y, en nuestro país, por Ramallo Massanet, Juan, “La unidad familiar como sujeto en el ordenamiento tributario español”, *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 29, 1981, p. 48, y Martínez Lago, Miguel Ángel, *op. cit.*, p. 427.

ascendientes,¹¹⁵ descendientes¹¹⁶ y discapacidad de ascendientes o descendientes.¹¹⁷ La cuantía establecida por un mínimo familiar era distinta en cada uno de los supuestos mencionados: por ascendiente 600 euros; por descendiente 1.200 o 1.800 euros¹¹⁸ y por discapacidad 1.800 o 3.600 euros.¹¹⁹

Los reproches principales que cabían realizar a esa regulación son los siguientes:¹²⁰

- a) La cuantía establecida como mínimo familiar era manifiestamente insuficiente para cubrir las necesidades derivadas de los gastos de atención de los ascendientes y descendientes y había sido calculada conforme a parámetros que nunca se hicieron públicos.¹²¹
- b) Carece de fundamento constitucional la exclusión del mínimo por descendientes a los hijos casados y a los mayores de veinticinco años, como si dichas circunstancias subjetivas tuvieran relación directa con

¹¹⁵ Para que proceda la aplicación de este mínimo familiar es necesario que el ascendiente: tenga una edad superior a sesenta y cinco años en la fecha del devengo del impuesto, dependa y conviva con el contribuyente al menos la mitad del período impositivo, no haya obtenido en el período impositivo una renta anual superior al salario mínimo interprofesional, no presente declaración por el IRPF ni tampoco la comunicación prevista en el artículo 81 de la LIRPF.

¹¹⁶ Para que proceda la aplicación de este mínimo familiar es necesario que los descendientes o asimilados cumplan los siguientes requisitos: estar soltero en la fecha del devengo, tener una edad inferior a veinticinco años en la fecha del devengo, convivir con el contribuyente, no haber obtenido en el período impositivo una renta anual superior a seis mil euros, no presente declaración por el IRPF ni tampoco la comunicación prevista en el artículo 81 de la LIRPF.

¹¹⁷ Los requisitos establecidos en el discapacitado para que proceda la aplicación de este mínimo familiar son los siguientes: debe ser ascendiente o descendiente del contribuyente, la edad es irrelevante, no deben haber obtenido en el período impositivo una renta anual superior a seis mil euros, deben tener una discapacidad acreditada de grado igual o superior al 33 por 100, no presente declaración por el IRPF ni tampoco la comunicación prevista en el artículo 81 de la LIRPF.

¹¹⁸ 1.200 euros para el primer y segundo descendiente y 1.800 euros para el tercero y siguientes. Esas cuantías se incrementan en trescientos euros en caso de que el descendiente tuviera menos de tres años.

¹¹⁹ La cuantía mayor para los ascendientes o descendientes con discapacidad superior al 65%, la menor para los que tienen una capacidad entre el 33% y el 65%. Estas cuantías, además, se acumulan a las que pudieran proceder por otros conceptos de mínimo familiar.

¹²⁰ Desde la perspectiva española cabría hacer más reproches, que fueron oportunamente realizados en Marín-Barnuevo Fabo, Diego, *Los nuevos impuestos...*, cit., pp. 314 y ss.

¹²¹ De los muchos criterios conocidos para realizar ese cálculo, uno de los más aceptados es la llamada "Escala de Oxford", que cuantifica el consumo de un descendiente en el 50% del previsto para su progenitor.

el deber de manutención que tienen sus ascendientes y a la pérdida de capacidad económica que ello conlleva.¹²²

- c) Carece de fundamento —y resulta manifiestamente injusta— la exigencia de que ascendientes o descendientes convivieran con el contribuyente para que procediera la aplicación del mínimo familiar. Por un lado, porque excluye del derecho a contribuyentes que soportaran los gastos de manutención de un familiar sin convivir con él.¹²³ Y por otro, porque constituye un límite desproporcionado a la libertad de los ciudadanos sobre el modo de ordenar su relación familiar, pues no existen motivos lógicos para vincular el derecho a la compensación de gastos a la convivencia con el generador de dichos gastos.¹²⁴ Además, tal y como afirmara el Tribunal Constitucional alemán en sus sentencias de 10 de noviembre de 1998, creemos que resulta ilegítimo e inconstitucional el establecimiento de condiciones que incidan sobre el modo en que es atendido el deber de alimentos que puedan limitar el derecho de los contribuyentes a no tributar por el mínimo existencial.¹²⁵

¹²² Además, resulta sorprendente que esos criterios fueran más restrictivos que los vigentes en la anterior Ley 18/1991, que permitía la deducción por hijos hasta la edad de treinta años.

¹²³ Por ejemplo, porque es descendiente y estudia en el extranjero, es ascendiente y está en una residencia de tercera edad, es ascendiente y convive con otro familiar que tiene más disponibilidad, pero menos recursos económicos, etcétera. Las críticas doctrinales por este motivo han sido numerosas, y entre ellas cabe destacar: Oron Moratal, Germán., “La deducción por hijos en el IRPF en caso de separación y divorcio”, *Revista Tribuna Fiscal*, núm. 90, abril de 1998, pp. 72 y ss; Martínez Gálvez, José Pablo, “El mínimo exento en la nueva regulación del IRPF”, *Revista Impuestos*, núm. 7, abril de 1999, pp. 13 y ss; Marín-Barnuevo Fabo, D., *Los nuevos impuestos...*, *cit.*, pp. 312 y ss. No obstante, hay que señalar que, a juicio de algunos autores, “la convivencia como requisito para la deducción debe entenderse en un sentido amplio, no sólo referida al aspecto físico o de vivienda, sino también al aspecto económico-alimentario. Así, un descendiente menor de 25 años, que por razones de estudios se desplaza desde el domicilio donde viven sus padres, da derecho a deducción aunque en casa de sus padres sólo esté en período de vacaciones” (Cordón Ezquerro, Teodoro *et al.*, *Impuesto sobre la Renta 1999*, Madrid, Centro de Estudios Financieros, 1999, p. 677).

¹²⁴ Como afirmara Lobo Torres, Ricardo, *op. cit.*, p. 188. “Os direitos da liberdade exibem o status negativus, que significa o poder de autodeterminação do indivíduo, a liberdade de ação ou omissão sem qualquer constrangimento por parte do Estado”.

¹²⁵ Sostiene el Tribunal Constitucional alemán en la cuarta sentencia citada, que las necesidades por custodia de los hijos integran el mínimo existencial familiar y, por tanto, deben quedar exentas de gravamen en todo caso “sin que a tal efecto deba tener relevancia el modo en que son atendidas esas necesidades. La Ley del impuesto sobre la renta tiene que preservar las cantidades destinadas a la custodia de los hijos, tanto si los padres cuidan directamente de los hijos, como si contratan una persona para que se ocupe de los hijos, como, por ejemplo en la guardería, a través de una persona que desarrolla tareas pedagógicas con

Esta crítica formó parte del recurso de inconstitucionalidad interpuesto contra dicha Ley y que dio lugar a la Sentencia del Tribunal Constitucional 19/2012, del 15 de febrero. En esta sentencia, el Tribunal Constitucional español declaró inconstitucional dicha exigencia, porque impide aplicar el mínimo existencial familiar a un grupo significativo de contribuyentes que realmente prestan asistencia económica a sus descendientes.

- d) Carece de fundamento y resulta contrario a los principios de igualdad y capacidad económica la pérdida del derecho a computar el mínimo familiar en los supuestos en que los familiares que generaran ese derecho presentaran declaración por el IRPF o la comunicación prevista en el artículo 81 de la LIRPF. La obligación de declarar no se establece sólo por la cuantía de la renta obtenida, sino también por su naturaleza, lo que podría determinar que algunos sujetos con una renta muy baja fueran obligados a declarar y, con ello, quedara privado el contribuyente que atiende sus gastos del derecho a aplicar el mínimo familiar. De forma similar y dado que el deber de soportar las retenciones no es sólo consecuencia de la renta obtenida, sino también de su naturaleza, la aplicación de esta exclusión puede provocar un tratamiento desigual carente de justificación en múltiples supuestos.¹²⁶

3. *La protección de la familia en la Ley de 2006*

La Ley 35/2006, del 28 de noviembre (en adelante LIRPF/06), introdujo diversos cambios en la configuración del Impuesto orientados, esencialmente, al conferir una estructura dual a la base imponible. En relación con el mínimo existencial, la LIRPF/06 parece reproducir el sistema de compensación de gastos familiares en la base liquidable al regularse como reducciones de la base imponible, aunque lo cierto es que modifica sustancialmente su aplicación al establecer que su cuantía no minorará de manera directa la base imponible.

En efecto, el artículo 63 de la LIRPF/06 dispone que sobre la base liquidable se aplicarán los tipos de gravamen previstos en la escala, y que “la

ellos, como si los dos padres trabajan fuera de casa y por ello están obligados a contratar una tercera persona.”

¹²⁶ Por ejemplo, en caso de dos sujetos con igualdad de rentas y con un inmueble arrendado: el que hubiera arrendado el inmueble como vivienda no soportaría retenciones y el que lo hubiera arrendado como local de negocio sí (Marín-Barnuevo Fabo, Diego, *Los nuevos impuestos...*, cit., pp. 324 y ss.).

cuantía resultante se minorará en el importe derivado de aplicar a la parte de base liquidable general correspondiente al mínimo personal y familiar, la escala anterior”. Esa confusa disposición significa, en la práctica, que el mínimo personal y familiar forman parte de la base sobre la que se aplican los tipos de gravamen, si bien luego la cuota resultante se minorará en el resultado de aplicar la escala de gravamen al mínimo personal y familiar, lo que implica que la parte de renta destinada inexorablemente a la protección del mínimo existencial aumente el tipo de gravamen al que quedan sometidas las demás rentas del contribuyente se trata, por tanto, de un supuesto de “exención con progresividad”.

Según el legislador, este sistema alcanza el mismo efecto de equidad que se produce con la aplicación de las deducciones en la cuota,¹²⁷ y es verdad, pero manifiestamente desafortunado y criticable, porque significa que la compensación de gastos familiares vuelve a tener la consideración de un beneficio fiscal, como en la LIRPF/91, y no, como correspondería, de un supuesto de inexistencia de capacidad económica que debe quedar extramuros del impuesto. Debido al fundamento de eximir de tributación ese mínimo existencial es que dicha porción de renta está inexorablemente destinada a la atención de las necesidades vitales del contribuyente y su familia, y, por tanto, no es indicativa de capacidad económica, lo que debe determinar su exclusión total de la base de tributación por exigencia directa de los principios constitucionales de justicia tributaria.

Por ello, consideramos que el tratamiento del mínimo personal y familiar como un beneficio fiscal es un lamentable error del legislador que carece del mínimo fundamento jurídico.¹²⁸ Sin que a tal efecto nos parezca suficiente la justificación al cambio de sistema de compensación de gastos familiares contenida en el preámbulo de la Ley en la que se afirma que el sistema de la LIRPF/98, al aplicarse un impuesto de tarifa progresiva, determina que el beneficio para el contribuyente es directamente proporcional a su nivel de renta (a mayor renta, mayor beneficio), ya que el mínimo personal y familiar opera a través del tipo marginal de cada contribuyente. Implica, por tanto, aceptar que una misma necesidad, como pudiera ser la manutención de un hijo, tenga una distinta consideración en el impuesto en función del nivel de renta de la familia. Para asegurar una misma disminución de la carga tributaria para todos los contribuyentes con igual situación familiar, con independencia de su nivel de renta, se configura un extenso y

¹²⁷ Como reconoce el preámbulo de la Ley.

¹²⁸ Marín-Barnuevo Fabo, Diego, “La Ley 35/2006 del IRPF y la errática protección legal del mínimo existencial familiar”, *Revista CEF Contabilidad y Tributación*, número 291, junio de 2007, pp. 3-38.

flexible primer tramo, en el que se computan los mínimos destinados a reconocer las circunstancias personales y familiares. Por tanto, estos mínimos, técnicamente, se gravan a tipo cero.

Como decíamos, la explicación que sustenta el cambio introducido por el legislador nos parece insatisfactoria, ya que creemos que se construye sobre una premisa falsa, porque afirmar que el sistema anterior entrañaba un beneficio directamente proporcional al nivel de renta del contribuyente denota un error esencial de base, consistente en atribuir al gasto existencial la misma naturaleza que tienen otros gastos de libre disposición del contribuyente. Por tanto, los argumentos que cabe utilizar para rechazar el argumento utilizado por el legislador son los siguientes:¹²⁹

- a) La compensación de gastos familiares es un deber del legislador deducido directamente del principio de capacidad económica, y su tratamiento debe tener lugar en el elemento del tributo que mide la capacidad económica (en la base imponible), porque la renta destinada inexorablemente a cubrir las necesidades básicas del contribuyente y su familia no es indicativa de capacidad económica.
- b) El hecho de que la compensación del mínimo existencial en la base imponible produzca un efecto más ventajoso en los contribuyentes con niveles más elevados de renta no justifica la aplicación de un tratamiento distinto, porque
 - Ello es consecuencia de que la progresividad se proyecta sobre la capacidad económica subjetiva y no sobre un parámetro distinto, ya que como declaró el Tribunal Constitucional en la Sentencia 45/1989, del 20 de febrero, la progresividad debe determinarse en función de la base imponible y no en razón del sujeto, por lo que debe reflejarse en los tipos de gravamen y no en cada uno de los elementos de cuantificación del tributo.¹³⁰
 - Aceptar lo contrario implicaría que todos los conceptos que minoran la base imponible deberían reflejar la progresividad del impuesto, lo que nos parece inadmisibles, porque sería absurdo que también los gastos deducibles de seguridad social y los gastos de colegiación en rendimientos del trabajo, por ejemplo, deberían graduarse para asegurar, en palabras del legislador, una misma disminución de la carga tributaria para todos los contribuyentes

¹²⁹ Marín-Barnuevo Fabo, Diego, “La Ley 35/2006...”, *op. cit.*

¹³⁰ Literalmente dijo, en su fundamento jurídico 4, que el hecho de “que la progresividad se determine en función de la base imponible y no en razón del sujeto es una precisión que, por su obviedad misma, apenas resulta necesaria”.

con igual situación familiar, con independencia de su nivel de renta. Si se actuara de este modo, como es obvio, la progresividad se proyectaría en distintos elementos de cuantificación del impuesto, por lo que tendría un efecto desigual en distintos contribuyentes por motivos ajenos a la capacidad económica subjetiva.¹³¹

- c) La consideración del mínimo personal y familiar como un beneficio fiscal es un error grave de concepto, porque supone considerar que el legislador tiene libertad de configuración sobre un elemento del tributo que por mandato constitucional debe quedar libre de tributación.
- d) La iniquidad de la solución adoptada se advierte con mayor nitidez al constatar que los planes de pensiones, que no constituyen un gasto necesario del contribuyente y que conllevan un beneficio fiscal derivado de esa libertad de configuración del legislador, sí reducen la base imponible antes de aplicar los tipos de gravamen, esto es, reducen la base de tributación sin graduación alguna que asegure, parafraseando al legislador, una misma disminución de la carga tributaria para todos los contribuyentes con igual situación familiar, con independencia de su nivel de renta. Y ciertamente, resulta inadmisibles que el gasto *voluntario* (como es la aportación a un plan de pensiones) reciba un tratamiento fiscal más ventajoso que el gasto *necesario* derivado de la atención de los gastos familiares. Pues si bien es cierto que en ambos supuestos se reduce la *renta disponible* del contribuyente, también lo es que los gastos familiares son indisponibles por parte del contribuyente y por ello, deben minorar la base imponible, mientras que las aportaciones a planes de pensiones son de libre disposición del contribuyente, y su tratamiento fiscal sí constituye una medida de fomento que el legislador puede graduar discrecionalmente.¹³²
- e) Y, además de todo lo anterior, conviene resaltar que la solución encontrada para corregir un problema inexistente provoca una desigualdad mayor y carente de toda justificación, en tanto no com-

¹³¹ Lo cual, al tratarse del mínimo existencial, determinaría que la progresividad incidiera con más intensidad en los contribuyentes con cargas familiares que en aquellos que no tienen dichas cargas.

¹³² Y puede considerarse significativo que el preámbulo de la Ley no explique los motivos por los que una medida de fomento de naturaleza extra-fiscal, que sí debería regularse de modo que favoreciera más a los que tienen menor capacidad económica, reduzca la base imponible y beneficie más a los contribuyentes con mayores ingresos, mientras que la protección del mínimo existencial es regulada de manera gradual y no exime de gravamen la renta destinada a esa finalidad por cualquier tipo de contribuyente.

pensa suficientemente los gastos de manutención de la familia a los contribuyentes con mayor capacidad económica, lo que determina que soporten una tributación similar a la de otros contribuyentes sin cargas familiares y con igual nivel de renta, lo que constituye una vulneración al principio de igualdad. O, expresado en otros términos, el sistema introducido en la LIRPF/06 es contrario al principio de igualdad, porque no establece un tratamiento suficientemente diferenciado entre dos contribuyentes con muchos ingresos y diferentes obligaciones familiares, pese a que la renta disponible de uno y otro es sensiblemente distinta.

Todo ello revela que la protección del mínimo existencial en las distintas leyes del IRPF parece inspirada en motivos políticos y coyunturales, sin que prevalezca el fundamento lógico y jurídico de preservar de gravamen la porción de renta destinada inexorablemente a cubrir los gastos necesarios para asegurar la vida digna del contribuyente y su familia, que por ser indisponibles no revelan capacidad económica alguna en el contribuyente.

V. CONCLUSIONES

De lo expuesto en las páginas anteriores cabe extraer algunas conclusiones relevantes para la configuración de un sistema tributario justo. En primer lugar, la necesidad de dejar libre de gravamen la renta destinada a la cobertura de las necesidades vitales del individuo y su familia constituye un principio de justicia tributaria universalmente aceptado, sin ambages. Dicho principio se deduce del principio de igualdad y de capacidad económica, y no necesita por tanto, que la Constitución imponga al legislador el deber de protección de la familia.

El principal problema apreciado en el reconocimiento de este principio es la dificultad para hacer efectivo su cumplimiento. Dificultad que se deriva, fundamentalmente, de la inexistencia de un criterio unánimemente admitido para cuantificar el importe del mínimo existencial que debe quedar preservado de gravamen. Pero la dificultad para identificar el criterio perfecto de cuantificación del mínimo existencial no puede justificar la inexistencia de controles sobre el cumplimiento de ese mandato constitucional, por lo que es necesario utilizar criterios razonables para llevar a cabo esa cuantificación. Entre los criterios razonables válidos para realizar ese control es posible utilizar los datos estadísticos, las cantidades reconocidas por el legislador como inembargables por considerarse imprescindibles para ga-

rantizar la vida digna del ciudadano, o la cuantía reconocida en concepto de prestaciones sociales para los ciudadanos sin recursos.

Todos estos parámetros —aunque puedan resultar criticables— ofrecen una solución válida para controlar el cumplimiento del deber de preservar de gravamen la cantidad inexorablemente destinada a la manutención del contribuyente y su grupo familiar.

Con relación en el alcance que debe darse al mínimo existencial, consideramos que sólo cubre los gastos necesarios para llevar una vida digna, mas no otros gastos de naturaleza socio-cultural que el Tribunal Constitucional alemán incluyó en esa categoría en la sentencia del 10 de noviembre de 1998. Rechazamos esa interpretación porque nos parece incuestionable que la prestación de alimentos, vivienda y educación es esencial e imprescindible, y no puede posponerse al pago de impuestos; sin embargo, no creemos lo mismo con base en otros gastos como los relacionados con las técnicas modernas de comunicación, los idiomas extranjeros, la cultura, y el aprovechamiento responsable del tiempo libre y de la organización de las vacaciones. Estos últimos gastos, aunque son convenientes para la formación del individuo y su familia, atienden finalidades que no merecen la misma protección jurídica que los anteriores y, por tanto, no deben estar necesariamente exentos en el Impuesto sobre la Renta.

Por otro lado, también resulta cuestionable si el legislador tiene libertad para elegir el modo de compensar el gasto destinado a la atención de las necesidades vitales del individuo y su familia. El Tribunal Constitucional español, en la Sentencia 19/2012, del 15 de febrero, defendió la constitucionalidad del sistema de compensación de gastos familiares mediante reducciones en la base imponible, pero en su argumentación afirmó que ese modelo tenía “un cierto efecto regresivo”. La causa de esa regresividad es que la compensación mediante deducciones en la cuota “se aplica de forma horizontal y, por tanto, tiene un efecto homogéneo en todos los contribuyentes, al operar de la misma manera con independencia de su base imponible y, por tanto, de su tipo efectivo de gravamen, las reducciones aplicables en la base imponible tienen un efecto en cuota directamente proporcional al tipo efectivo de gravamen, por lo que a mayor tipo efectivo de gravamen, mayor minoración de la cuota tributaria”.

En nuestra opinión, aunque el razonamiento del Tribunal Constitucional español es el correcto, creemos que es incompleto. Por un lado, porque acepta sin crítica que todos los parámetros de cuantificación del impuesto tengan que ser progresivos, lo cual rechazamos, y por otro lado, porque sólo compara el efecto del mecanismo de compensación entre contribuyentes de

distinta renta, sin valorar la necesidad de compensar de modo efectivo a los que tienen más renta. El método técnicamente correcto de compensar la inexistencia de capacidad económica derivada de la atención de los gastos familiares es mediante reducción en la base imponible, cuya finalidad es medir la capacidad económica de los contribuyentes. Y si bien es cierto que la reducción de impuestos es mayor en los sujetos sometidos a tipos de gravamen más altos, también lo es que ello es consecuencia de la preservación de un gravamen de las rentas que no es indicativo de capacidad económica, lo que justifica esa diferenciación.

Además, el establecimiento de un sistema de compensación de gastos mediante deducciones en la cuota produce una pérdida de efectividad de la compensación que, a la postre, priva de compensación efectiva a los contribuyentes de rentas más altas. Y esa falta de compensación puede determinar que los contribuyentes con rentas altas y familiares a su cargo soporten una tributación similar a otros contribuyentes con similares ingresos y sin familiares a su cargo, lo que resultaría contrario al principio de igualdad tributaria.

VI. BIBLIOGRAFÍA

- AGULLÓ AGÜERO, Antonia, “Estructura de la imposición sobre la renta y el patrimonio y el principio de capacidad contributiva”, *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 37, enero-marzo de 1983.
- ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, Juan, “La tributación de la familia en la reciente doctrina del Tribunal Constitucional”, *Revista Derecho Privado y Constitución*, núm. 16, 2002.
- BALEEIRO, Aliomar, *Direito Tributario Brasileiro*, 11a. ed., Río de Janeiro, Forense, 1999.
- BIRK, Dieter, *Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab der Steuernormen*, Köln, Peter Deubner, 1983.
- BREDT, V., *Die Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit, ein Beitrag zur Systematik und Reform der direkten Steuern in Preussen und im Reiche*, 1912.
- CALERO GALLEGOS y NAVAS VÁZQUEZ, estudio preliminar contenido en la traducción del libro de MOSCHETTI, Francisco, *El principio de capacidad contributiva*, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 1980.
- CAÑAL GARCÍA, Francisco José, *Las rentas familiares en el Impuesto sobre la Renta de las personas físicas*, Madrid, Instituto de Ciencias para la Familia-Rialp, 1997.

- CARBAJO VASCO, Domingo y DOMÍNGUEZ RODICIO, José Ramón, *Todo sobre el nuevo IRPF*, Barcelona, Praxis, 1998.
- CASADO OLLERO, Gabriel, “El principio de capacidad y el control constitucional de la imposición indirecta (II). El contenido constitucional de la capacidad económica”, *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 34, abril-junio de 1982.
- CORDÓN EZQUERRO, Teodoro *et al.*, *Impuesto sobre la Renta 1999*, Madrid, Centro de Estudios Financieros, 1999.
- CORTÉS DOMÍNGUEZ, Matías, *Ordenamiento tributario español*, 4a. ed., Madrid, Civitas, 1985.
- CZUB, Hans-Joachim, *Verfassungsrechtliche Gewährleistungen bei der Auferlegung steuerlichen Lasten. Die Zweckmäßige Gestaltung der Sozialhilfe, der steuerlichen Grundfreibeträge und des Kinderlastenausgleichs*, Berlín, 1982.
- ESCRIBANO LÓPEZ, Francisco, *La configuración jurídica del deber de contribuir. Perfiles constitucionales*, Madrid, Civitas, 1988.
- FALCÓN Y TELLA, Ramón, “El nuevo IRPF y la capacidad contributiva (I): mínimo personal y familiar e individualización de rentas”, *Revista Quincena Fiscal*, núm. 1, 1999.
- GARCÍA AÑOVEROS, Jaime, en VARIOS AUTORES, *Manual del sistema tributario español*, 2a. ed., Madrid, Civitas, 1994.
- GARCÍA FRÍAS, A., “El mínimo de existencia en el Impuesto sobre la Renta alemán”, *Revista de Información Fiscal*, núm. 3, 1994.
- GARCÍA OVIES SARANDESES, Isabel, “Determinación de la base imponible y liquidable. Integración y compensación de rentas. Mínimo personal y familiar. Reglas especiales de valoración. Regímenes de determinación de la base imponible”, en MUÑOZ DEL CASTILLO (coord.), *El nuevo impuesto sobre la renta de las personas físicas*, Valladolid, Lex Nova, 1999.
- GIARDINA, Emilio, *Le basi teoriche del principio della capacità contributiva*, Milán, Giuffrè, 1961.
- HERRERA MOLINA, Pedro Manuel y MARÍN-BARNUEVO FABO, Diego, “Nuevas perspectivas sobre el mínimo exento familiar en la jurisprudencia constitucional alemana”, *Revista Impuestos*, núm. 20, octubre de 1999.
- HERRERA MOLINA, Pedro Manuel, “Mínimo existencial”, en FERNÁNDEZ HERRERO y GOROSPE OVIEDO (coords.), *Reflexiones en torno al nuevo Impuesto sobre la Renta de las personas físicas*, Madrid, Civitas, 1999.
- LANG, J., *Die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer (Rechtssystematische Grundlagen steuerlicher Leistungsfähigkeit im deutschen Einkommensteuerrecht)*, Köln, Otto Schmidt KG, 1988.

- , *Die einfache und gerechte Einkommensteuer: Ziele, Chancen und Aufgaben einer Fundamentalreform*, Köln, Otto Schmidt KG, 1987.
- , *Reformentwurf zu Grundvorschriften des Einkommensteuergesetzes*, Köln, Otto Schmidt KG, 1985.
- , “Tributación familiar”, *Revista Hacienda Pública Española*, núm. 94, 1985.
- , “Verfassungsrechtliche Gewährleistung des Familienexistenzminimum im Steuer- und Kindergeld. Zu den Beschlüssen des Bundesverfassungsgerichts vom 25.5.1990 und vom 12.6.1990”, *Revista Steuer und Wirtschaft*, 1990.
- LEHNER, Moris, *Einkommensteuerrecht und Sozialhilferecht*, Tübingen, J. C. B. Mohr (Paul Siebeck), 1993.
- LINGEMANN, Wolfgang, *Das rechtliche Konzept der Familienbesteuerung*, Berlin, Duncker & Humblot, 1994.
- LOBO TORRES, Ricardo, *Tratado de direito constitucional financeiro e tributario*, 3a. ed., Río de Janeiro, Renovar, vol. III, 2005.
- LOZANO SERRANO, Carmelo, *Exenciones tributarias y derechos adquiridos*, Madrid, Tecnos, 1988.
- MARÍN-BARNUEVO FABO, Diego, *La protección del mínimo existencial en el ámbito del IRPF*, Madrid, Colex, 1996.
- , “La Ley 35/2006 del IRPF y la errática protección legal del mínimo existencial familiar”, *Revista CEF Contabilidad y Tributación*, número 291, junio de 2007.
- , en ORÓN MORATAL (coord.) *Los nuevos impuestos sobre la renta de las personas físicas y sobre la renta de los no residentes (comentarios a las leyes 40/1998 y 41/1998)*, Madrid, McGraw & Hill, 1999.
- MARTÍN DELGADO, José María, “Los principios de capacidad económica e igualdad en la Constitución española de 1978”, *Revista Hacienda Pública Española*, núm. 60, 1979.
- , “Razones y sinrazones de la reforma del IRPF”, *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 100.
- MARTINEZ GÁLVEZ, José Pablo, “El mínimo exento en la nueva regulación del IRPF”, *Revista Impuestos*, núm. 7, abril de 1999.
- MARTÍNEZ LAGO, Miguel Ángel, “Una interpretación constitucional de la funcionalidad de la capacidad económica como principio informador del ordenamiento financiero”, *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 55, 1987.

- MOSCHETTI, Francesco, *El principio de capacidad contributiva*, trad. de J. Calero y R. Navas, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 1980.
- ORON MORATAL, Germán, “La deducción por hijos en el IRPF en caso de separación y divorcio”, *Revista Tribuna Fiscal*, núm. 90, abril de 1998.
- PALAO TABOADA, Carlos, “Apogeo y crisis del principio de capacidad contributiva”, en *Estudios homenaje al profesor Federico de Castro*, Madrid, Instituto Nacional de Estudios Jurídicos, Tecnos, vol. II, 1976.
- , “Los principios de capacidad económica e igualdad en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional español”, *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 88, octubre-diciembre de 1995.
- PEZZER, Heinz-Jürgen, “Familienbesteuerung und Grundgesetz”, *Revista Steuer und Wirtschaft*, núm. 3, 1994.
- RAMALLO MASSANET, Juan, “Derecho fiscal frente a derecho civil: discusión en torno a la naturaleza del derecho fiscal entre L. Trotabas y F. Geny”, *Revista de la Facultad de Derecho de la Universidad Complutense de la Universidad de Madrid*, Madrid, núm. 46, 1973.
- , “Hecho imponible y cuantificación de la prestación tributaria”, *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 20, octubre-diciembre de 1978.
- , “La unidad familiar como sujeto en el ordenamiento tributario español”, *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 29, 1981.
- RODRÍGUEZ BEREIJO, Álvaro, *Introducción al estudio del derecho financiero*, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 1976.
- , “La Constitución de 1978 y el modelo de Estado: consideraciones sobre la función de la Hacienda Pública”, *Revista Sistema*, núm. 53, 1983.
- , “El sistema tributario en la Constitución (los límites del poder tributario en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional)”, *Revista Española de Derecho Constitucional*, núm. 36, septiembre-diciembre de 1992.
- RUBIO LLORENTE, F., “La jurisdicción constitucional como forma de creación del derecho”, *Revista Española de Derecho Constitucional*, año 8, núm. 22, enero-abril de 1988.
- SÁINZ DE BUJANDA, F., Fernando, “Principios y métodos de elaboración de la legislación en España”, *Hacienda y Derecho*, Madrid, Instituto de Estudios Políticos, vol. II, 1962.
- , “Reflexiones sobre un sistema tributario español”, *Hacienda y Derecho*, Madrid, Instituto de Estudios Políticos, vol. III, 1963.
- SCHEMMELE, Lothar, “Das Einkommensteuerliche Existenzminimum: Berücksichtigung der Menschenwürde im Steuerrecht oder politisch gestaltbare Steuervergünstigung?”, *Revista Steuer und Wirtschaft*, núm. 1, 1993.

- SIMÓN ACOSTA, Eugenio, “La reforma del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas: familia y cargas familiares”, en ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, Juan y CAYÓN GALIARDO, Antonio (coords.), *Presente y futuro de la imposición directa en España*, Valladolid, AEAF Lex Nova, 1997.
- TIPKE, Klaus, “Steuerlegislative unter Verfassungsdruck”, *Revista Steuer und Wirtschaft*, núm. 1, 1993.
- , *Die Steuerrechtsordnung*, Köln, Otto Schmidt, vol. II, 1993.
- TIPKE y LANG, *Steuerrecht: Ein systematischer Grundriß*, 12a. ed., Köln, Otto Schmidt KG, 1989.
- VOGEL, Klaus, “Consideraciones sobre la obligación de manutención en el impuesto sobre la renta”, *Revista Hacienda Pública Española*, núm. 94, 1985.
- , “Los gastos ineludibles en la tributación de la unidad familiar”, *Revista Hacienda Pública Española*, núm. 99, 1986.
- WOSNITZA, Michael, “Die Besteuerung von Ehegatten und Familien. Zur ökonomischen Rechtfertigung eines Realsplitting”, *Revista Steuer und Wirtschaft*, núm. 2, 1996.
- ZORNOZA PÉREZ, J., “El equitativo reparto del gasto público y los derechos económicos y sociales”, *Revista Hacienda Pública Española*, núm. 113, 1988.

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 Agualló 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 Agualló 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 casi 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.

CAPÍTULO CUARTO

EL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO Y LOS DERECHOS HUMANOS: PRINCIPIO DE CAPACIDAD ECONÓMICA COMO DERECHO Y GARANTÍA

César Augusto DOMÍNGUEZ CRESPO*

SUMARIO: I. *Presentación.* II. *La nueva formulación de los derechos humanos en México y el nuevo papel del legislador tributario.* III. *Breve explicación técnica del impuesto al valor agregado y su rol en el sistema fiscal mexicano.* IV. *Análisis de respeto al principio de capacidad económica en el impuesto al valor agregado.* V. *Conclusiones.*

I. PRESENTACIÓN

En el estudio del derecho tributario nuestro acercamiento a los principios de la justicia se hace generalmente al analizar los llamados principios de justicia tributaria, mismos que no siempre han sido contemplados como derechos humanos.

El legislador normalmente ejerce su potestad tributaria verificando no exceder los límites que señalan los principios establecidos en el artículo 31, fracción IV de la Constitución. A saber, verificar que lo recaudado sirva para sufragar el gasto público, procurando la generalidad de la norma tributaria, vigilando que no se vulneren competencias exclusivas de otros niveles de gobierno (federación, estados y municipios), procurando un mínimo de proporcionalidad y equidad, y observando el apego al principio de legalidad. Pareciera que salvando los principios mencionados, cual si se tratara de escollos, la justicia de los impuestos se encontrara asegurada. Por supuesto, otros principios generales del derecho se vigilan a efecto de salvar la constitucionalidad del instrumento tributario que se crea (principio general de

* Profesor-investigador titular "A" en la Universidad de Guanajuato.

legalidad, garantía de audiencia, no retroactividad de la norma, derecho de petición, etcétera).

En este documento se analiza el Impuesto al Valor Agregado mexicano a la luz de los derechos humanos y del principio de capacidad económica. Dicho principio, como lo hemos mencionado en otros documentos —en coincidencia con Pedro Manuel Herrera Molina—,¹ puede ser visto como la especificación en materia tributaria del principio de igualdad; el cual encuentra su explicación en el ámbito tributario, y su sustanciación como equidad tributaria en el llamado principio de capacidad económica. Además, como también se ha destacado, el principio de capacidad económica permite rescatar un contenido ético que no es posible desprender de otros principios de justicia tributaria como pudieran ser el de legalidad o el de destino al gasto público. El principio de capacidad económica es en nuestra perspectiva el cristal desde el cual es posible observar los distintos impuestos y encontrar posibles inconsistencias o áreas de oportunidad para obtener un mayor respeto en materia de derechos humanos del contribuyente.

El presente trabajo es un esfuerzo desde la doctrina a efectos de no sólo ser críticos con la legislación actual y ciertas interpretaciones que dan los tribunales o evidenciar inconsistencias, sino también poner sobre la mesa posibles soluciones, lógicas y congruentes desde un punto de vista ético o de equidad.

II. LA NUEVA FORMULACIÓN DE LOS DERECHOS HUMANOS EN MÉXICO Y EL NUEVO PAPEL DEL LEGISLADOR TRIBUTARIO

El derecho constitucional mexicano sufrió una transformación sustancial a partir de 2011.² Los juristas mexicanos y los tribunales aún no hemos terminado de delinear los alcances de esta transformación de los derechos humanos. El nuevo ordenamiento constitucional cambia sustancialmente, ya que:

- a) Transforma la idea antigua de garantías individuales, en las que entendíamos que los llamados “derechos fundamentales” requerían de la existencia de un dispositivo o garantía que lo hiciera efectivo, para enunciarse ahora como “derechos humanos”.

¹ Herrera Molina, Pedro Manuel, *Capacidad económica y sistema fiscal. Análisis del ordenamiento español a la luz del derecho alemán*, Madrid, Marcial Pons, 1998; Domínguez Crespo, César Augusto, *Incidencia y perspectivas del principio de capacidad económica en el derecho tributario de la Unión Europea*, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 2012.

² Publicado en el *Diario Oficial de la Federación* del 10 de junio de 2011.

- b) El párrafo segundo indica que las normas relativas a los derechos humanos se interpretarán “favoreciendo en todo tiempo a las personas la protección más amplia”.
- c) Exige a todas las autoridades, en el ámbito de sus competencias, a “promover, respetar, proteger y garantizar los derechos humanos de conformidad con los principios de universalidad, interdependencia, indivisibilidad y progresividad”.
- d) Otorga a los derechos humanos contenidos en instrumentos internacionales el nivel de una norma constitucional.

Las anteriores modificaciones, particularmente, las tres primeras destacando el principio de “progresividad” en la nueva interpretación de los derechos humanos, y siempre con la búsqueda de la protección más amplia a las personas, nos hacen retomar un nuevo espacio de estudio de la norma tributaria.

Así pues, ya no es posible que el legislador tributario se conforme con verificar que los tributos cumplan con un respeto mínimo a los llamados “principios de justicia tributaria”. Podríamos decir que hemos dado un salto sustancial que va desde el mínimo de protección de estos principios hasta la más amplia garantía en favor de los ciudadanos. La nueva técnica legislativa (por mencionar un campo de acción de la autoridad) no puede conformarse con verificar un respeto mínimo a las garantías individuales, sino que es imperativo que dote del mayor contenido posible, así como el mayor alcance de protección posible a los derechos humanos previstos en nuestro ordenamiento constitucional e instrumentos internacionales. Debe quedar claro el salto de mínimos a máximos en materia de respeto a los derechos humanos.

Coincidimos con la idea de Carbonell en el sentido que “la reforma de junio de 2011 debe suponer un poderoso incentivo para que los derechos fundamentales desplieguen todo su potencial”.³

Ferrajoli deja clara la diferencia entre derechos fundamentales (en nuestro ordenamiento: derechos humanos) y sus garantías.⁴ Los primeros son derechos subjetivos, mientras que los segundos son las prohibiciones u obligaciones concretas —garantías primarias— u órganos obligados a sancionar o a invalidar sus violaciones —garantías secundarias—. La ausencia de garantías, señala Ferrajoli, no da pie a la inexistencia del derecho fundamental, sino en todo caso evidencia la existencia de lagunas.⁵

³ Carbonell, Miguel, “Artículo 1o., comentario”, en Varios Autores, *Derechos del pueblo mexicano: México a través de sus Constituciones*, México, H. Cámara de Diputados del Congreso de la Unión, 2012, t. I, p. 427.

⁴ Ferrajoli, Luigi, *Derechos y garantías: la ley del más débil*, 6a. ed., Madrid, Trotta, 2009, p. 59.

⁵ *Ibidem*, pp. 61 y ss.

Serán lagunas primarias cuando exista defecto en la estipulación de las obligaciones y prohibiciones que constituyan la garantía primaria, y serán lagunas secundarias, por el defecto de institución de los órganos obligados a sancionar o invalidar las violaciones a las garantías secundarias. Estas lagunas pueden llevar al extremo de considerar que el derecho sea “de papel”, pero no por ello inexistente. Además, nos dice el mismo autor, hay que distinguir entre posibilidades de realización técnica y posibilidades de realización política de las garantías; normalmente son estas últimas las que frenan el avance de las garantías en los derechos sociales. Lo que no quita que estos derechos tengan también el valor de “principios informadores del sistema jurídico”,⁶ ampliamente utilizados en la resolución de controversias y, como pretende indicarlo este documento, en la modificación del derecho positivo.

Atienza, también, reconoce la dificultad de unificar un significado para derechos humanos. Dice que ese concepto es vago tanto intencional como extensionalmente. Vago intencionalmente pues parece no encontrar una serie de notas comunes a todas las situaciones que pueden ser distinguidos en ellos (derechos subjetivos, libertades, potestades o inmunidades); y extensionalmente pues no están definidos sus alcances.⁷

A la dificultad de establecer un significado unánime a los derechos humanos y su nueva formulación en México, hay que agregar la falta de congruencia y ausencia de significados concretos a los principios de justicia tributaria. Este no es un fenómeno exclusivo de nuestro país, Rodríguez Bereijo enlista las críticas que en España se hacen al Tribunal Constitucional al momento de referirse a la igualdad, entre las que destacan la de Palao Taboada, quien reprocha la falta de congruencia en las relaciones entre igualdad y capacidad económica, así como las de Casado Ollero y Herrera Molina, quienes critican que la capacidad económica ha sido vista únicamente en un sentido mínimo, como límite mínimo (existencia de riqueza real o potencial), sin que dote de un sentido positivo de aptitud efectiva para contribuir.⁸

Sabemos que el sistema fiscal mexicano descansa en gran medida en la recaudación de los impuestos federales, destacando el impuesto al valor agregado y el impuesto sobre la renta (este último con mayor significación económica). Es muy relevante un análisis profundo de los impuestos, en particular de los mencionados, para reconocer si se encuentran a la altura de la nueva exigencia tributaria. Es decir, salvo posibles inconsistencias menores,

⁶ *Ibidem*, p. 64.

⁷ Atienza, Manuel, *Introducción al derecho*, México, Fontamara, 2008, pp. 134 y ss.

⁸ Rodríguez Bereijo, Álvaro, *Igualdad tributaria y tutela constitucional. Un estudio de jurisprudencia*, Madrid, Marcial Pons, 2011, pp. 11 y ss.

los impuestos han superado el *test* de constitucionalidad que el antiguo régimen existía. Es necesario un nuevo análisis para verificar si su formulación ha llegado al límite de cobertura de los derechos humanos o si resulta posible extenderla, planteando modificaciones legislativas, que, sin socavar su eficacia tributaria, otorguen la protección más amplia.

III. BREVE EXPLICACIÓN TÉCNICA DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO Y SU ROL EN EL SISTEMA FISCAL MEXICANO

El impuesto al valor agregado constituye el segundo impuesto en relevancia recaudatoria del país después del impuesto sobre la renta. La cuenta pública del 2012 manifiesta que mientras que el impuesto sobre la renta recaudó 760,104.0 millones de pesos, el IVA recaudó en ese año, 579,987.5 millones de pesos, seguido muy lejos, de la recaudación del IETU por 42,198.8 millones de pesos.⁹ Considerando que los ingresos tributarios no petroleros fueron 1,516,950.7 millones de pesos, y significan un 9.9% del producto interno bruto (PIB) creado en 2012 (el total de los ingresos federales alcanzó el 21.9%),¹⁰ tenemos, por regla de tres, que el IVA significa un 3.78% del PIB y un 38.23% de los ingresos tributarios federales (frente al 50.10% que significa el ISR).

El IVA mexicano nace —mediante la ley publicada el 1o. de enero de 1980— como un impuesto indirecto moderno que supera antiguas formas de tributación que tenían un efecto cascada en la economía (en adelante LIVA). El impuesto mexicano tiene gran influencia del IVA europeo, lo que le ha significado enormes aciertos, pero también ha representado la adopción acrítica de disposiciones, que al día de hoy pocas veces se cuestionan.

Así, el IVA grava las actividades de enajenación de bienes, prestación de servicios independientes, el otorgamiento del uso o goce temporal de bienes y la importación de éstos (en adelante me referiré en su conjunto como actividades). Al igual que el IVA europeo, en México se elabora una lista de actividades que se encuentran sujetas a tasas reducidas —básicamente las sujetas al 0% y la tasa fronteriza del 11%— y otros pequeños listados de actividades exentas. La base del impuesto es el valor de las actividades

⁹ Apéndice estadístico “política de ingresos”, cuenta de la Hacienda Pública federal 2012, disponible en: http://www.shcp.gob.mx/EGRESOS/contabilidad_gubernamental/Paginas/cuenta_publica.aspx (fecha de consulta: mayo de 2013).

¹⁰ *Ibidem*, p. 50.

realizadas, el impuesto se trasladará al adquirente de los bienes o servicios, y como lo señala el penúltimo párrafo del artículo 1o. de la LIVA

el contribuyente pagará en las oficinas autorizadas la diferencia entre el impuesto a su cargo y el que le hubieran trasladado o el que él hubiese pagado en la importación de bienes o servicios, siempre que sean acreditable... En su caso, el contribuyente disminuirá del impuesto a su cargo, el impuesto que se le hubiere retenido.

Entre las diferencias más relevantes entre el IVA mexicano y el de algunos países europeos están:

- 1) La ley mexicana no requiere ninguna característica especial de la persona que considera contribuyente, sino que podrán serlo cualquier persona física o moral que realice las actividades gravadas en territorio nacional —incluidos entes públicos¹¹ o personas morales sin fines de lucro—, a diferencia de la legislación española que exige el carácter de empresario o profesional al sujeto pasivo del impuesto,¹² aunque en la práctica suelen ser éstos los que el fisco mexicano somete a tributación.¹³ La ley mexicana tampoco establece mínimos exentos o *thresholds*, que son comunes en IVAS de otros países,¹⁴ sino que incluso quien realice las actividades gravadas en forma esporádica sería contribuyente. Comentario aparte merece el régimen de incorporación fiscal (RIF).
- 2) El artículo 1o. A, LIVA establece un mecanismo de retención de impuesto, consistente en que ciertos adquirentes de bienes y servicios gravados (señalados en la LIVA) están obligados a retener parte del IVA que les ha sido trasladado, monto que deberá constar en la factura, y deberá enterarlo directamente al Servicio de Administración

¹¹ Como bien lo indican García Novoa, Martín Fernández y Rodríguez Márquez, en España, también en la práctica, entes públicos como los ayuntamientos, en la medida que no desarrollen funciones públicas, sino que actúen en igualdad de condiciones que los operadores, empresarios y profesionales, particulares, tendrán la condición de empresarios o profesionales y se les podrá catalogar como sujetos pasivos del IVA. Véase García Novoa, César *et al.*, *El IVA y los ayuntamientos*, Cizur Menor, Thomson-Aranzadi, 2006, p. 26.

¹² Artículo 5o., Ley 37/1992, del 28 de diciembre.

¹³ Bonet Sánchez, Ma. Pilar, contrasta los conceptos de “actividades económicas”, previstos en la Directiva Comunitaria, con “actividad empresarial o profesional”, señalada en la LIVA, así como éstos con otros empleados en la legislación, como “rama de actividad”, “empresa”, etcétera; véase *La empresa ante el sistema tributario*, Cizur Menor, Thomson Aranzadi, 2006, pp. 325 y ss.

¹⁴ Sean en el monto de actividades de un contribuyente o en el monto de la operación.

Tributaria (SAT). Este mecanismo pretende con éxito que el fisco tenga mejor información que le permita verificar el cumplimiento de las obligaciones fiscales, puesto que el adquirente que retuvo el impuesto dará a conocer el impuesto que le fue trasladado, junto con el monto retenido, mientras que quien proveyó el bien o servicio también tendrá el incentivo de declarar su ingreso, pues parte del impuesto causado ya fue retenido. Otro beneficio de este mecanismo es que el prestador de servicios o bienes a quien se le retiene el impuesto verá más fácil el momento de declarar el impuesto, pues una parte sustancial del mismo ya fue pagada desde el momento en que se hizo la retención; el impacto económico a la hora de declarar es menor o incluso favorable.

- 3) Es destacable como diferencia la simplicidad del impuesto mexicano. El legislador mexicano no ha sido tan exhaustivo en la descripción de actividades gravadas o exentas como a simple vista se observa de una lectura a la Directiva 2006/112 o a las leyes de algunos países (por ejemplo, la Ley 37/1992, del 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido en España). Esto último pareciera un asunto menor, pero no lo es en absoluto; parte del éxito de la recaudación de un impuesto cae en la sencillez de su aplicación.¹⁵

El papel de las exenciones en el IVA mexicano es el mismo que en el de la generalidad de los países: las actividades exentas no causan el impuesto, pero también impiden a quien las realiza el acreditamiento del impuesto que le fue trasladado para la realización de dicha actividad. En cambio, identificamos que las actividades gravadas al 0% causan el impuesto a la tasa mencionada y dan el derecho a que el contribuyente recupere el impuesto acreditable.

Aquí es necesario hacer una pausa previa al análisis de la tasa del 0% que se hará en el análisis del respeto a la capacidad, y determinar si se respeta la neutralidad que pretende el impuesto. La falta de neutralidad en el impuesto no es en sí misma una falta de respeto a los derechos humanos. La falta de neutralidad en el impuesto evidenciaría una falla técnica en la crea-

¹⁵ Análisis amplios del impuesto, véanse Miranda Pérez, Armando, “Impuesto al Valor Agregado”, *Diccionario jurídico mexicano*, México, Porrúa-UNAM, 2007, p. 1949; OECD, *Consumption Tax Trends 2012: VAT/GST and Excise Rates, Trends and Administration Issues*, París, OECD Publishing, 2012; Committee on Fiscal Affairs, OECD, *International VAT/GST Guidelines on Neutrality*, París, OECD, 2011; Ramírez Gómez, Salvador, “El Impuesto al Valor Añadido”, en García Añoveros, Jaime *et al.*, *Manual del sistema tributario español*, 7a. ed., Madrid, Civitas, 1999; Schenk, Alann y Oldman, Oliver, *Value Added Tax: A Comparative Approach*, Nueva York, Cambridge Tax Law Series, 2007.

ción del impuesto, que puede tener consecuencias nocivas en la totalidad de su aplicación, difíciles de valorar en un plano individual, pero perceptibles en la generalidad de la sociedad. A saber, las actividades que están exentas en el IVA, lejos de representar un beneficio a los contribuyentes o a los consumidores, les significa el pago de un impuesto oculto, además de traer distorsiones en la economía y ser origen de evasión en ese impuesto. Analicemos cada una de ellas, para detectar cuáles se justifican por razones técnicas y cuáles permanecen por simple costumbre y transcripción de normas de otros países, pero que no tienen una justificación de mayor relevancia.

1. *Exenciones en la enajenación de bienes, artículo 9o. de la LIVA*

Fracción I. *El suelo.* La justificación para exentar el suelo nace de una supuesta razón técnica consistente en la imposibilidad de otorgar valor agregado al suelo.¹⁶ Queremos cuestionar tal justificación, en virtud de que sí es posible otorgarle valor agregado al mismo. En el momento en que un desarrollador inmobiliario planifica, traza y construye infraestructura para posteriormente enajenar terrenos, claramente está otorgando un valor agregado a ese suelo. No tiene el mismo valor un terreno carente de servicios que uno que cuenta con calles, banquetas, servicios y otros elementos, productos de la actividad del desarrollador, ni tampoco es casual el aumento de éste. También es posible, conforme a la reglamentación de uso de suelo que existe en todo el país, saber con claridad meridiana si un terreno es de uso exclusivo como casa habitación o si tiene un uso comercial, industrial u otro diverso. Por lo anterior, no encontramos justificación en que la enajenación de suelo se encuentre exenta de impuesto. Dicha exención sólo trae un efecto pernicioso de distorsionar todo el proceso económico, pues causará un efecto cascada, además de que lo invertido en mejorar su valor y el IVA así trasladado deberá ser incluido entre los costos y posterior precio del suelo.

Fracción II. *Construcciones adheridas al suelo, destinadas o utilizadas para casa habitación.* Esta es la exención típica que se cree tiene un beneficio social. Sin embargo, el enajenante o constructor de la vivienda tiene que absorber un monto importante de IVA que le es trasladado en la compra de materiales tales como: cemento, varilla, cal, tabique, material eléctrico, pisos, muebles de baño, pintura, etcétera, y todo debe incluirlo como parte de los costos ante la imposibilidad de trasladarlo. Finalmente, el comprador de la vivienda tiene que pagar ese impuesto subyacente u oculto. Además, es sabido que

¹⁶ Argumento que tomó el Ejecutivo federal en su iniciativa de Ley de la Contribución para el Combate a la Pobreza, en 2009 (junto con el llamado paquete económico 2010).

la construcción es una actividad que normalmente redundaría en la realización de enajenaciones exentas y otras gravadas, lo que constituye un constante incentivo a manipular los porcentajes de gastos para poder acreditar la mayor parte de impuesto posible. Consideramos que los efectos perniciosos son mucho mayores que el supuesto beneficio que pretende esta exención —reitero, no hay beneficio al adquirente de la vivienda— ya que termina pagando el impuesto que el enajenante no puede acreditar. Si realmente se quiere dar un beneficio a los adquirentes de vivienda debe pensarse en gravar esta enajenación al 0% o a otra tasa preferencial.

Fracción III. *Libros, periódicos y revistas, así como derechos para explotar una obra, que realice su autor.* En el caso de los libros, periódicos y revistas encontramos un claro ejemplo de una distorsión en la cadena productiva, pues los libros enajenados por el editor están sujetos al 0% (artículo 2o. A, fracción I, inciso i, de la LIVA). Sucede que la enajenación que hace una persona distinta está exenta de impuesto; es decir, la de un distribuidor de libros no puede acreditar el IVA que le fue trasladado para su actividad (vehículos, combustible, locales, mobiliario, electricidad, etcétera), con lo cual termina incluyéndolos en el precio final del producto. Nuevamente, estamos frente a una exención que pretende dar un beneficio a los consumidores de estos bienes, pero que resulta nocivo por la distorsión económica y por el nulo beneficio al consumidor final. Aquí también podemos hablar de que se transforme esta exención por una tasa reducida.

Fracción IV. *Muebles usados, excepto los enajenados por empresas.* Esta exención tiene sentido por la dificultad que encerraría fiscalizar las enajenaciones esporádicas o hechas por sujetos diferentes a las empresas. Esta exención tiene plena justificación y no encontramos efectos negativos relevantes en la economía con su existencia.

Fracción V. *Billetes y demás comprobantes que permitan participar en loterías, rifas, sorteos o juegos con apuestas y concursos de toda clase.* La justificación puede ser principalmente la de que el Estado es el principal organizador de esta clase de sorteos mediante la Lotería Nacional, Pronósticos Deportivos y otras entidades. Aunado al hecho de que difícilmente el adquirente de un billete de este tipo pueda argumentar su carácter necesario para la actividad que desarrolla y, por consecuencia no podría dar pie a un IVA acreditable o una deducción para efectos de ISR. Entendemos que esta exención tiene justificación de existir sin que cause mayor perjuicio.

Fracción VI. *Moneda nacional y extranjera, así como las piezas de oro o plata denominadas onza troy.* Esta exención es igualmente entendible en virtud de que el poseedor de estos bienes está imposibilitado a otorgarles valor agregado

alguno, además de que el establecimiento de un impuesto a la sola enajenación de los mismos podría acarrear conflictos técnicos innecesarios en su aplicación y distorsionar tipos de cambio o tasas de interés.

Fracción VII. *Partes sociales, documentos pendientes de cobro y títulos de crédito.* La justificación para exentar documentos pendientes de cobro y títulos de crédito puede ser entendida en la misma tesitura de la señalada en la fracción anterior. Por lo que hace a las partes sociales, la legislación mexicana resulta escueta y no da pie a discusiones complejas que se han suscitado en Europa donde en ciertos casos se ha considerado gravable estas enajenaciones, principalmente cuando se considera que dicha enajenación está directamente relacionada con la actividad económica del contribuyente (un profesional corredor de acciones).¹⁷

Fracción VIII. *Lingotes de oro con un contenidos mínimo del 99%.* Misma explicación que lo mencionado en las dos fracciones anteriores.

Fracción IX. *Entre residentes en el extranjero o a PITEX, maquilas y la de otros programas.* La lógica de esta exención consistiría, en armonía con el resto de la Ley, en no gravar bienes o servicios que serán exportados.

Del listado de exenciones en la enajenación vemos que las tres primeras no tienen una justificación suficiente y su mantenimiento puede estar ocasionando mayores distorsiones y afectaciones económicas que beneficios sociales o de otra índole.

2. Exenciones en prestación de servicios, artículo 15 de la LIVA

Fracción I. *Comisiones y contraprestaciones que cubra el acreditado con motivo de créditos hipotecarios para casa habitación.* Esta exención tiene una supuesta función social. Como se ha señalado, en lo relativo a la enajenación de casa habitación, somos escépticos respecto a la eficacia social que pueda tener esta clase de exenciones y no tenemos dudas respecto a las complicaciones que encierra su existencia en el momento en que el contribuyente realiza actividades gravadas, como es el caso evidente de las instituciones financieras. Nuevamente retomamos la idea de que si se pretende favorecer la adquisición de vivienda y, en este caso, la contratación de créditos hipotecarios, la exención no resulta la medida más adecuada para ello, más ahora que las tasas de interés y comisiones están —hasta cierta medida— desvinculadas de los impuestos indirectos que se trasladan a las instituciones financieras.

¹⁷ Véase English, Joachim, “The Share Deal as Non-taxable Transaction”, en Lang, Michael et al. (eds.), *The Future of Indirect Taxation: Recent Trends in VAT and GST Systems Around the World*, Países Bajos, Wolters Kluwer, 2012, pp. 549-586.

Fracción II. *Comisiones que cobren administradoras de fondos para el retiro.*¹⁸ Tratándose de Afores sería relativamente sencillo separar la actividad que realizan estas instituciones de otra clase de fondos de retiro. Sin embargo, como la exención también habla en términos generales de fondos para el retiro, es ahí donde probablemente no sea tan sencillo distinguir los costos que otros productos financieros tienen estas instituciones y los directamente vinculados con estos servicios. Probablemente la ley tendría que acotar la exención a las Afores, y con ello reducir la complejidad existente en el IVA por servicios financieros.

Fracción III. *Los prestados en forma gratuita, excepto cuando los beneficiarios sean los miembros, socios o asociados de la persona moral que preste el servicio.* Es una precisión muy importante dejar exentos servicios gratuitos, exceptuando aquellos que aparecen como una suerte de contraprestación.

Fracción IV. *Los de enseñanza pública y los prestados por particulares con autorización reconocimiento de validez oficial de estudios.* Aquí tenemos que al ser servicios prestados directamente por instituciones públicas, éstas se ven obligadas a aceptar que les sea trasladado el impuesto por los bienes y servicios que reciben, teniendo un impacto importante en sus presupuestos. Por otra parte, tratándose de servicios de enseñanza brindados por particulares, como se ha explicado en relación con otras exenciones que pretenden un beneficio social, aquí no encontramos dicha repercusión positiva en el beneficiario de estos servicios, pues de manera encubierta éste termina pagando el IVA que el proveedor de los servicios no puede acreditar. Sería relevante pensar en otras opciones, sea que garanticen el beneficio social deseado o su eliminación si se considera imposible de alcanzar.

Fracción V. *El transporte público terrestre de personas, excepto por ferrocarril.* Aquí estamos frente a otro caso claro de supuesto beneficio social que no termina en buen puerto en virtud de que las empresas que brindan nuevos servicios se ven obligadas a aumentar sus precios por tener que absorber como costo el IVA que les fue trasladado. Los servicios señalados en esta fracción, junto con los de enseñanza antes mencionados, resultan candidatos naturales a que pensemos en una tasa reducida que tenga la virtud de dar el beneficio social que se pretende y que además no traiga distorsiones económicas ocasionadas por el efecto cascada.

¹⁸ Históricamente se ha argumentado la exención de los servicios financieros basándose en la supuesta dificultad para establecer el impuesto en cada una de las operaciones. Actualmente este argumento ha caído en desgracia, pues la propia OCDE reconoce que esta clase de exenciones provocan los temidos efecto cascada y distorsión económica (OECD, *op. cit.*, p. 75).

Fracción VI. *Transporte marítimo internacional prestado por residentes en el extranjero sin establecimiento permanente en el país.* Esta exención tiene sentido en virtud de ser una especie de exportación o que pretendería no sujetar a tributación un servicio con dificultades para ligar al territorio nacional. Una técnica mejor y capacidad administrativa podría, en un futuro, hacer algo para gravar esta clase de servicios, pero parece que mientras ello no ocurra es entendible la exención.

Fracción IX. *Aseguramiento contra riesgos agropecuarios, los seguros de crédito a la vivienda que cubran el riesgo de incumplimiento de los deudores de créditos hipotecarios y otros vinculados.* Esta exención tiene la lógica que antes se ha señalado respecto a la enajenación de vivienda. Así, de tomarse alguna medida para modificar dicha situación, debería hacerse extensiva a los servicios que aquí se señalan, en virtud de estar directamente vinculados o tratarse de servicios accesorios a aquellos.

Fracción X. *Intereses.* Un listado de nueve orígenes distintos de intereses cobrados, vinculados algunos con vivienda, otros con cajas de ahorros y otros de títulos de créditos dan una complejidad especial a esta exención que, reiteramos, debemos someter a debate, pues puede estar ocasionando más distorsiones y oportunidades de evasión al impuesto que beneficios sociales o razones técnicas para su existencia.

Fracción XI. *Derivados de operaciones financieras derivadas.* Servicios que comparten razón de ser con la exención en la enajenación de partes sociales o títulos de crédito. De alguna manera pueden asimilarse a las asesorías o a los servicios profesionales que derivan en un beneficio económico al cliente, del cual el profesional que los brinda recibe un porcentaje. Valdría la pena cuestionar la pertinencia de sujetarlos a tributación.

Fracción XII. *Servicios proporcionados a miembros como contraprestación normal por sus cuotas.* Se enlistan una serie de personas que pueden otorgar estos servicios: partidos políticos, sindicatos, cámaras de comercio, agrupaciones ganaderas, asociaciones civiles, etcétera; exceptuando aquellas que proporcionen servicios con instalaciones deportivas cuando el valor de estas representen más del 25% del total de las instalaciones. Parece que esta exención involucra un número importante de servicios que contienen un valor agregado digno de ser gravado. Bajo la etiqueta de asociaciones civiles u organizaciones de esta naturaleza (no deportivas) en la realidad se brindan servicios de importante valor que no encontramos justificado exentarlos de impuesto. Perfectamente podrían ser gravados, si se quiere, a una tasa reducida pero no encontramos la razón de exentarlos.

Fracción XIII. *Espectáculos públicos por el boleto de entrada, exceptuando teatro, circo, cine, restaurantes, centros nocturnos, etcétera.* Francamente se trata de una

exención con excesivas excepciones, que cuesta trabajo encontrar el supuesto fin social del mismo. Entendemos que buscaría incluir ciertos espectáculos que pueden ser gravados por estados o municipios, u reconocer cierta función social. Sin embargo, como se ha manifestado en otras exenciones, esta parece traer una complejidad innecesaria a la aplicación del impuesto y un beneficio más bien limitado. En todo caso me reitero en la idea que puede entrar entre aquellas exenciones que pudieran ser transformadas en actividades sujetas a tasa reducida.

Fracción XIV. *Servicios profesionales de medicina*.¹⁹ Esta exención pretende un beneficio social. Al igual que se ha señalado en la relativa a la enajenación de vivienda, los servicios educativos y los de transporte, la eficacia de la misma resulta cuestionable. Lo que no es cuestionable es el valor agregado que estos servicios contienen, mismos que no son gravados y el hecho de que su exención puede ser un incentivo para que los prestadores de estos servicios no declaren correctamente sus ingresos. Las exenciones mencionadas deben ser analizadas con seriedad, pues dudamos de su eficacia social, no así de los efectos perniciosos que pueden traer a la recaudación.

Fracción XV. *Servicios profesionales de medicina, hospitalarios, etcétera*, prestados por organismos descentralizados de los distintos niveles de gobierno. Véase la opinión sobre servicios educativos públicos, pues en el mismo sentido pueden valorarse los servicios aquí señalados.

Fracción XVI. *Contraprestaciones de los autores*. Los autores son un sector mimado por la legislación fiscal. La Ley del Impuesto sobre la Renta exenta los ingresos por derechos de autor y aquí ocurre algo similar. Un sector privilegiado desde el punto de vista tributario, pero que técnica y socialmente no nos resulta del todo justificado. Esta exención puede ser un modo en que el legislador ha querido apoyar la creación literaria, pero también puede ser un simple resabio de guiño a intelectuales y creadores por parte de la administración.

Del listado de dieciséis fracciones de exenciones por servicios (dos de ellas derogadas), encontramos plenamente justificadas por razones técnicas o de administración un máximo de dos (los servicios gratuitos y servicios marítimos internacionales). El resto de las exenciones, deben someterse a un análisis de pertinencia, pues no resulta evidente su justificación. Es indis-

¹⁹ *Ibidem*, p. 76. Si bien como se ha reconocido, en estos servicios el efecto cascada es mínimo, por tratarse casi siempre de servicios negocio-cliente (B2C), y no tanto negocio-negocio (B2B), el efecto cascada puede no ser muy relevante. Sin embargo, lo que aquí destacamos, más que la distorsión económica, es la ineficacia del objetivo social que pretende esta exención.

pensable ponderar si el supuesto beneficio social que pretenden o las dificultades técnicas que buscan sortear son lo suficientemente exitosas como para contrarrestar la distorsión económica que provocan (al causar un impuesto en cascada) o el agujero negro que crean en la neutralidad y generalidad pretendida por este impuesto. En lo particular me pronuncio por su eliminación, así como por la aplicación de tasa 0% en algunos casos y la existencia de una tasa reducida en otras.

3. *Exenciones por el uso o goce temporal de bienes, artículo 20 de la LIVA*

Fracción II. *Inmuebles destinados para casa-habitación.*

Fracción III. *Fincas dedicadas o utilizadas sólo a fines agrícolas o ganaderos.*

Fracción IV. *Bienes tangibles cuyo uso o goce sea otorgado por residentes en el extranjero sin establecimiento permanente, por los que hubiera pagado impuesto por importación.* No encontramos justificación para esta exención. Además, la línea divisoria entre lo que no sería considerado establecimiento permanente y la única presencia de un bien otorgado en uso o goce temporal en el país, mismo que sea considerado establecimiento permanente, parecen sugerir la eliminación de esta exención. El hecho de que se exente cuando se haya pagado impuesto por la importación no es un argumento suficiente para exentar también los beneficios de otorgar el uso o goce temporal del bien.

Fracción V. *Libros y revistas.* Dependiendo del mercado que exista en el otorgamiento de uso o goce temporal de libros y revistas, al parecer muy reducido, esta exención puede ser adecuada. De tratarse de un mercado importante, que dudamos sea así, podría pensarse en eliminarse.

4. *Exenciones en importaciones, artículo 25 de la LIVA*

Fracción I. *Aquellas que no lleguen a consumarse (temporales).* Es una exención razonable y pertinente que no ocasiona distorsión económica alguna.

Fracción II. *Las de equipajes y menajes de casa.* Igualmente razonable esta exención por tratarse de bienes de difícil fiscalización y de exención prudente.

Fracción III. *Las que vayan a estar sujetas a la tasa del 0%.* Resulta pertinente que la importación de estos bienes se exente, pues es una manera de asegurar que no habrá distorsión o afectación al momento de enajenarse al 0% dentro del país.

Fracción IV. *Los bienes donados por residentes en el extranjero a entes públicos o a autorizados*. Los donativos se entienden justamente exentos por su carácter gratuito. Así mismo, aún y que se trate de donativos onerosos, los destinatarios de los mismos aseguran que la importación no se hace con fines que lleguen a afectar el mercado interno.

Fracción V. *Las obras de arte destinadas a su exhibición pública permanente*. Parece una exención razonable que no afecta ni distorsiona el mercado interior y su existencia simplifica la realización del objetivo contenido.

Fracción VI. *Obras de arte importadas por el mismo autor, residente en México*. Parece una exención razonable ante la dificultad de otorgar un valor a una obra no enajenada y que sigue en propiedad del mismo creador. Su posterior enajenación sería gravada, pero es aceptable la existencia de esta exención en la importación.

Fracción VII. *Oro con un contenido mínimo de 80%*. La exención se entiende por las distorsiones en el mercado que se podrían causar y es acorde a otras relativas a este metal y divisas.

Fracción VIII. *Vehículos bajo franquicia diplomática (artículo 53, fracción I de la Ley Aduanera)*. Es una exención perfectamente razonable que no tiene repercusiones negativas a la economía ni distorsiones.

Las exenciones en las importaciones son, en su totalidad, entendibles y técnicamente adecuadas para obtener los beneficios que pretenden. Su eliminación —a diferencia de otras que hemos señalado para el caso de servicios— sí podría ocasionar dificultades innecesarias en la administración del impuesto, con lo cual resultan perfectamente válidas en su totalidad.

Con la descripción detallada que hemos hecho de las exenciones en IVA previstas en nuestro país, hemos logrado ubicar con claridad cuáles son las que desde un punto de vista técnico son justificables, aquellas que si bien no tienen una justificación técnica sí tienen una razón de ser de facilidad administrativa y otras que pretenden un supuesto beneficio social. La eliminación de exenciones injustificadas parece ser una de las medidas que más abonarían en el respeto a los derechos humanos en la medida que se acompañe con la transformación de alguna de ellas una tasa reducida o del 0%. De igual forma, de manera indirecta la eliminación de estas exenciones abona el respeto de los derechos humanos en la medida que propician la neutralidad del impuesto, presupuesto económico que da ventaja al mismo sobre otros impuestos indirectos y que elimina distorsiones en precios que afectan a la sociedad. La neutralidad como medida de eficiencia del IVA tiene sustento constitucional en los criterios de equidad social y productividad que deberá impulsar a las empresas de los sectores social y privado que prevé el antepenúltimo párrafo del artículo 25 constitucional.

Lamentablemente, los tribunales mexicanos no han realizado un análisis profundo del efecto real de las exenciones en el IVA. Han “comprado” de manera acrítica la idea de que una exención es un beneficio para el consumidor final o para incentivar ciertas actividades. Por ejemplo, en el amparo directo en revisión 296/2003,²⁰ la Segunda Sala de la Suprema Corte, refiriéndose a una exención vinculada con los créditos hipotecarios, señala que “la referida exención tiene como justificación objetiva coadyuvar a satisfacer la necesidad social habitacional”.²¹ También se dispone, en relación con la exención por enajenación de casa habitación, que “el legislador consideró prudente y necesario exentar del pago del impuesto relativo”;²² pero lo que la Corte no analiza es si el legislador empleó la técnica legislativa adecuada para el objetivo que perseguía. Es de observar, en estas y otras tesis, que la Corte no se interesa en escudriñar el efecto real de las exenciones.

Es atroz que la Corte está convencida, como un prejuicio, que las exenciones tienen en el IVA un papel similar al que tienen en otros impuestos como el ISR o el IEPS, donde estar exento es sinónimo de reducción de la carga tributaria o beneficio. En el IVA es diferente, pues el hecho de que una actividad se encuentre exenta trae consigo efectos económicos, casi siempre, negativos. Las actividades que están exentas en el IVA, lejos de representar un beneficio a los contribuyentes o a los consumidores, les significa el pago de un impuesto oculto, además de traer distorsiones en la economía y ser origen de evasión en ese impuesto.

Casi es necesario explicarlo con “peras y manzanas”. Cuando la actividad que realiza una persona se encuentra exenta de IVA, como por ejemplo, la venta de una casa habitación, ello significa que no podrá cobrar el impuesto a los compradores, pero tampoco podrá acreditar el IVA que le fue trasladado a ella. Sabemos que un constructor incurre en gastos innumerables que vienen acompañados de IVA, como la compra de material de construcción, material eléctrico, pisos, baños, maquinaria, etcétera; todo el IVA que le fue trasladado deberá tomarlo como un incremento en sus costos, pues no es acreditable ya que la venta de la vivienda está exenta. Así pues, quien compra una vivienda termina pagando ese IVA subyacente u oculto que se encuentra en el precio de la vivienda.

No hace el menor esfuerzo por analizar que los efectos de la exención son muy diferentes en estos impuestos. En realidad, en el IVA una exen-

²⁰ Amparo en Revisión 135/2012.

²¹ Tesis 2a.CVI/2003, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, t. XVIII, septiembre de 2003, p. 670.

²² Tesis 2a./J.88/2010, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, t. XXXII, julio de 2010, p. 314.

ción es sinónimo de rompimiento con la neutralidad, distorsión del proceso económico y de aumento de costos para el contribuyente exento, quien deberá incluir el impuesto que le fue trasladado en dicho monto.

IV. ANÁLISIS DE RESPETO AL PRINCIPIO DE CAPACIDAD ECONÓMICA EN EL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO

El principio de capacidad económica se respeta al vigilar que la capacidad neta objetiva y la capacidad neta subjetiva sean ponderadas por el legislador, así como cuando se verifica que el tipo de gravamen o tasa no resulte excesivo. Herrera Molina observó que lo que él llama la rehabilitación de la capacidad económica en la jurisprudencia constitucional alemana se basó en tres puntos cardinales: “consideración de la capacidad económica como medida general de la igualdad, construcción de un derecho fundamental a tributar con arreglo a las exigencias de la igualdad, y necesidad de establecer un control de proporcionalidad”²³ (esto último en casos que se pretenda romper, demostrándose la idoneidad para conseguir el fin perseguido, la lesión mínima del derecho a la capacidad económica y la ponderación de bienes jurídicos).

1. *Respeto a la capacidad económica objetiva*

Verificando el respeto a la capacidad neta objetiva observamos que, en principio, este se verifica al mismo tiempo que se lograría la neutralidad en el impuesto. La absoluta neutralidad que se espera del IVA se logra, como lo afirma la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE), cuando cada negocio paga IVA a sus proveedores y recibe IVA trasladado a sus clientes; con lo que el monto de impuesto que es remitido al fisco es el monto neto o balance entre ellos.²⁴ Es decir, la posibilidad de que en cada una de las etapas de la cadena económica se puede acreditar la totalidad del impuesto trasladado garantiza, por un lado, la neutralidad²⁵ y, por otra parte, también el respeto a la capacidad neta objetiva.²⁶

²³ Herrera Molina, Pedro Manuel, *op. cit.*, p. 77.

²⁴ OECD, *op. cit.*, p. 33.

²⁵ Checa González señala que con la regulación establecida respecto a este derecho a la deducción (acreditamiento en México) “se pretende alcanzar, en suma, la plena neutralidad del IVA, objetivo fundamental de este impuesto, tal como el Tribunal de Justicia comunitario ha declarado ya en numerosas sentencias”. Checa González, Clemente, *El derecho a la deducción del IVA*, Cizur Menor, Thomson-Aranzadi, 2006, p. 19.

²⁶ Esto se confirma con el primero de los lineamientos que extiende la OCDE en materia de neutralidad que consiste en que “la carga del IVA no debe caer en los negocios gravados,

El contribuyente que puede acreditar la totalidad del impuesto que le fue trasladado tiene garantizado el respeto a la capacidad económica neta. En caso contrario, como lo indica Pérez de Ayala, si la traslación (o repercusión) del impuesto no se produce en la forma prevista, la imposición a las ventas queda desnaturalizada.²⁷

La neutralidad no ha de ser entendida como que el impuesto no deba tener repercusión económica, sino que el impuesto es concebido de tal forma que “no aporte modificaciones en la relación existente entre los diversos elementos de un medio económico”.²⁸

Como es fácil observar, las exenciones rompen con el respeto a la capacidad neta objetiva.²⁹ La exención, que en nuestro país impide el acreditamiento del impuesto trasladado al realizador de la actividad así considerada, redundaría en la imposibilidad de que éste se libere de una carga tributaria que en un estadio ideal no le corresponde. Conforme a la neutralidad pretendida por el IVA, teóricamente no deberían existir exenciones. Así pues, las exenciones rompen con la neutralidad,³⁰ provocan distorsiones económicas, un efecto en cascada, incentivos a la evasión y, por lo que aquí respecta, violentan el principio de capacidad económica al no respetar la capacidad neta objetiva del contribuyente.

Coincidimos con Maurice Lauré cuando se refiere al prorrateo entre actividades gravadas y exentas como un “nido de chicanas”.³¹ Lauré critica que las exenciones son un lastre de los impuestos antiguos a la producción, inspirados de la filosofía de las accisas (aún conservamos algunos, véase IEPS). El mismo autor arremete contra los encargados de implementar este

salvo cuando se señale explícitamente” (lamentablemente esta última parte puede dar pie a toda clase de interpretaciones). Committee on Fiscal Affairs, OECD, *op. cit.*, p. 6.

²⁷ Pérez de Ayala, José Luis, *Explicación de la técnica de los impuestos*, Madrid, EDERSA, 2004, p. 198.

²⁸ Campet, C. y Lauré, Maurice, “Les conséquences de l’application de la T.V.A.”, citado por Boiseleier, Patric y Teller, Ricard, “Vers la neutralité des taxes sur les chiffres d’affaires: la creation de la taxe sur le valeur ajoutée”, en Isaia, H. y Splinder, J. (coords.), *Histoire du Droit des Finances Publiques*, París, Ed. Economica, 1987, p. 234.

²⁹ En algunos países, como es el caso de España, la doctrina ha distinguido entre exenciones plenas. Que permiten acreditar (deducir) el impuesto pagado, de aquellas que se llaman limitadas. Véanse Gonzálo y González, Leopoldo, *Sistema impositivo español-estatal autonómico y local*, Madrid, Dykinson, 2004; Pont Clemente, Joan Francesc, *La exención tributaria*, Madrid, EDERSA, 1986; Ramírez Gómez, Salvador, “El impuesto al valor añadido”, en García Añoveros, Jaime *et al.*, *Manual del sistema tributario español*, 7a. ed., Madrid, Civitas, 1999; Mata Sierra, Marta Teresa, *El I.V.A. Comunitario, configuración del sistema definitivo*, Valladolid, Lex Nova, 1995.

³⁰ Ibáñez García, Isaac, “Las exenciones en el IVA. Pecado original del impuesto comunitario”, *Noticias de la Unión Europea*, España, núm. 226, noviembre de 2003, p. 106.

³¹ Lauré, Maurice, *Science Fiscale*, París, Presses Universitaires de France, 1993, p. 255.

impuesto, “todo parece como que los fiscalistas de todos los países hayan visto, sobre la Ley del 10 de abril de 1954 (la primera vez que se estableció el IVA), una receta interesante, sin acceder a la comprensión de los principios económicos que han inspirado la concepción de esta Ley”.³²

El efecto perjudicial de las exenciones no se limita a romper la neutralidad del IVA o a permitir una vulneración a la capacidad económica, pues no respeta la capacidad económica subjetiva neta, sino que además podemos afirmar que es una violación al principio general de igualdad, dado su carácter objetivo. Tomo aquí la doctrina del Tribunal Constitucional español al distinguir las violaciones “específicas y autónomas del derecho a la igualdad ante la ley reconocido en el artículo 14 de las que afecten a la igualdad y a los restantes principios inspiradores del sistema tributario a que alude el artículo 31.1”.³³ Las violaciones al principio general de igualdad se daría cuando no medien razones objetivas de diferenciación entre los contribuyentes, y habría una violación al principio tributario de igualdad cuando medien razones subjetivas de distinción.³⁴

En estricto sentido, el impuesto trasladado que tiene que soportar el contribuyente de una actividad exenta se vuelve un costo más que debe absorber o bien trasladarlo en forma subyacente al consumidor de sus actividades. Si dicho consumidor es también un contribuyente del impuesto, se produce claramente el “efecto cascada”, pues las actividades que éste realice se efectuarán con un insumo que ya viene cargando un impuesto, imposible de trasladar. Si el consumidor no es contribuyente del impuesto, de todas formas terminará pagando el impuesto subyacente que el proveedor incluyó en el precio del bien o servicio. Obsérvese que en ambas circunstancias se afecta al contribuyente y al consumidor, ya que deberán absorber un impuesto oculto, impreciso y manipulado, sin que se respete la capacidad económica neta objetiva de ambos. En este sentido, compartimos una de las sugerencias que emite la OCDE para dotar de mejor eficiencia al IVA, consistente en remover, tanto como sea posible, la existencia de exenciones.³⁵

Un efecto similar a las exenciones ocurre cuando al contribuyente le es negado el acreditamiento de un IVA pagado, no trasladado expresamente,

³² *Ibidem*, p. 297.

³³ STC 19/1987, fundamento jurídico 3, y ATC 97/1993, fundamento jurídico 3.

³⁴ Un análisis amplio a la doctrina del Tribunal Constitucional en Rodríguez Bereijo, Álvaro, *Igualdad tributaria y tutela constitucional. Un estudio de jurisprudencia*, Madrid, Marcial Pons, 2011, pp. 167 y ss.

³⁵ OECD, *op. cit.*, p. 53. Más adelante explicaremos cómo es que no compartimos otra parte de la sugerencia, consistente en eliminación o reducción de la tasa cero.

a un contribuyente que no está obligado a expedir comprobantes fiscales con todos los elementos señalados en el artículo 32 del Código Fiscal de la Federación. Concretamente, adquirir bienes o servicios indispensables para la actividad económica de un contribuyente por parte de un sujeto al régimen de pequeños contribuyentes representa un perjuicio al respeto de la capacidad neta objetiva del adquirente, porque, salvo excepciones la administración tributaria no le reconocerá la naturaleza de dicha erogación.

Refiriéndonos al régimen de incorporación fiscal (RIF), teóricamente no vulneraría el principio, toda vez que la cuota impuesta debería guardar una relación con el monto de actividades realizadas, simplificando el cálculo que permitiría acreditar la parte de impuesto que se trasladó de forma indispensable para realizar la actividad. Así, el problema mayor del RIF en México no es el de que dañe el principio de capacidad económica del contribuyente sujeto o del consumidor de sus bienes, sino que vulnera la equidad para el resto de los contribuyentes, pues el nivel de tributación que se exige a quienes son parte del régimen es muy inferior al que sufren los contribuyentes sujetos a un régimen general e invita a conformar los negocios para que encuadren en el régimen.³⁶ Lamentablemente, en México se han confundido las ideas de simplificación administrativa con la existencia de auténticos regímenes fiscales preferentes donde los beneficiarios pagan cantidades ridículamente bajas.³⁷ Muy diferente a países, como Japón, donde se ha considerado que la simplicidad del IVA está ligada a una tasa reducida del mismo o a la facilidad administrativa de pago.³⁸

2. Respeto a la capacidad económica subjetiva

La capacidad neta subjetiva es la que se demuestra una vez que se descuentan los gastos e inversiones realizadas para satisfacer las necesidades normales que nos permiten una vida digna o de lo que nuestra Constitución

³⁶ Con esto último también se vulnera uno de los lineamientos elaborados por la OCDE para lograr la neutralidad, consistente que el impuesto debe crearse de tal manera que no influya en las decisiones de negocio. Véase Committee on Fiscal Affairs, OECD, *op. cit.*, p. 7.

³⁷ Véase Brandt, Nicola y Paillacar, Rodrigo, *Fiscal Reform for a Stronger Fairer and Cleaner Mexican Economy*, documentos de trabajo del Departamento de Economía de la OCDE núm. 904, París, OECD Publishing, 2011, disponible en: <http://dx.doi.org/10.1787/5kg271q4vm34-en>.

³⁸ Kotaku, Kimu y Yumi, Nishiyama, "Japan", en Lang, Michael *et al.* (ed.), *The Future of Indirect Taxation: Recent Trends in VAT and GST Systems Around the World*, Países Bajos, Kluwer, 2012; Schenk, Alann y Oldman, Oliver, *Value Added Tax: A Comparative Approach*, Nueva York, Cambridge Tax Law Series, 2007.

consideraría como necesarias de un “jefe de familia” (concepto empleado en el artículo 123 constitucional).

En materia de respeto a la capacidad neta subjetiva existe un camino largo por recorrer en el IVA. Básicamente lo que existe en México, en esta materia, es la existencia de una tasa del 0% que es un paso muy importante, pero insuficiente, para garantizar un cumplimiento amplio a la capacidad neta subjetiva.

Debemos tomar en cuenta que tratándose de un impuesto indirecto, la capacidad económica, en general, y la capacidad neta subjetiva, en particular, que debe preocuparnos es la del pagador final del impuesto. Es decir, debemos pensar en que la persona que sufrirá el traslado final del impuesto cuenta con la capacidad económica para absorberlo. Ciertamente, desde el plano económico dependerá de la elasticidad de la demanda en la actividad gravada quien termina siendo el pagador; por lo cual, incluso desconociendo la elasticidad exacta el legislador ha de tomar en cuenta también la capacidad económica del contribuyente que formalmente traslada la carga del impuesto. Esto último es una apreciación de carácter económico o político en la que no profundizaremos por ahora.

Recojo las palabras de Dino Jarach, compartidas por un segmento importante de la doctrina y de la sociedad, cuando afirma que en el IVA “se prescinde de las condiciones personales del contribuyente... grava una fracción de riqueza, descuida la situación global del contribuyente (pagador)”.³⁹ Desde el punto de vista del ser, compartimos las observaciones citadas. Sin embargo, desde la perspectiva del deber ser o de lo que podría ser, no nos adherimos a dicho pensamiento.

Efectivamente, el IVA tal y como está elaborado en la mayoría de los países, particularmente en México, descuida casi por absoluto la condición personal de quien termina siendo el pagador del impuesto. Ello no implica que necesariamente tenga que ser así, o que el impuesto sea incapaz de prever medidas que consideren las circunstancias más o menos especiales. En el ISR resulta más fácil considerar las circunstancias personales del contribuyente, empleándose la figura de la exención o de mínimos exentos; en el IVA parece que el instrumento más adecuado es el de modificar las tasas del impuesto para alcanzar el mismo fin. Incluso, un mismo bien o servicio, dependiendo de su necesidad social, podría tener una tasa hasta cierto valor y otra diversa cuando ya sean más costosos y no se consideren de primera necesidad. En definitiva, el IVA no necesariamente ha de ser un impuesto

³⁹ Jarach, Dino, *Curso superior de derecho tributario*, citado por Garza, Sergio Francisco de la, *Derecho financiero mexicano*, México, Porrúa, 1999, pp. 389 y 390.

incapaz de considerar circunstancias familiares o personales del contribuyente o de quien finalmente es el pagador (quien recibe el traslado del impuesto). Y en relación con que grava una fracción de riqueza y “descuida la situación global del contribuyente”, eso es exactamente lo que hacen todos los impuestos, gravan sólo alguna manifestación de capacidad económica, sea la renta, el patrimonio o el consumo; no existe un único impuesto que sea capaz de concentrarlo todo y gravar “la situación global”, gravarán en todo caso el patrimonio global o la renta global, pero no toda su capacidad de contribuir.

Las actividades sujetas al 0% y que se encuentran reguladas en el artículo 2o. A de la LIVA pueden resumirse en los siguientes: animales y vegetales no industrializados, salvo el hule; medicinas de patente y alimentos (con amplias excepciones); tractores y otros implementos para la agricultura; fertilizantes, plaguicidas, herbicidas, así como invernaderos y equipos vinculados con la actividad agropecuarias; libros periódicos y revistas editados por el propio contribuyente; servicios independientes vinculados con la extracción de agua, ganadería, agricultura y relacionados; la prestación de uso o goce temporal de bienes vinculados con las actividades que se acaban de señalar, y las exportaciones. En síntesis, podemos señalar que el legislador vigiló dejar a tasa del 0% lo vinculado con la alimentación, tanto el producto como todos los procesos iniciales e intermedios, así como otros con menos énfasis como son las joyas y orfebrería con un contenido mínimo del 80% de oro y libros, periódicos y revistas editados por el propio contribuyente. No son despreciables las actividades que aquí retomamos como sujetas al 0%; sin embargo, son insuficientes.

En el debate actual se cuestiona la existencia de la tasa del 0%, argumentándose, con cierta razón, que los más beneficiados por la existencia de esa tasa son los hogares que tienen mayor poder adquisitivo y no aquellos que se encuentran debajo del umbral de pobreza. Eso, señala la OCDE, produce un gasto fiscal que no concuerda con la intención original de ayudar a los hogares más pobres.⁴⁰ Como la propia OCDE señala, esto sugiere que para evitar ese problema, puede pensarse en reducir las diferencias de tasas y utilizar transferencias económicas directas a los hogares más pobres.⁴¹

En un estudio económico en México, Diana Terrazas Santamaría y José Luis Chávez Calva concluyen que desde el punto de vista de la eficiencia, sería recomendable eliminar la tasa 0% en alimentos, pero al agregar

⁴⁰ OECD, *op. cit.*, p. 71.

⁴¹ *Ibidem*, p. 72.

el componente de equidad, una tasa homologada “podría ser deseable con base en la mejora en la eficiencia recaudatoria, siempre y cuando se tenga una compensación para los deciles de menores ingresos afectados por el impuesto”.⁴² Esto es, toda vez que al incorporar la preocupación por la equidad, “el beneficio se vuelve menor al costo social, por lo que un aumento en el bienestar se daría sólo con una reducción de su impuesto o aumento al subsidio”.⁴³

Coincidimos con la OCDE en que en un estado ideal de cosas, las transferencias directas, siempre y cuando sean probadamente eficientes y económicas, pueden resultar la medida adecuada para compensar la carga tributaria a los hogares en estado de pobreza. Sin embargo, en un país como México, no suena realista en estos momentos creer en un método eficiente de distribución de recursos a todos los hogares que lo necesitarían. Ciertamente, en los últimos años se han creado programas que pretenden —precisamente— estas transferencias a los más pobres; destacando el programa Oportunidades y recientemente se ha anunciado la Cruzada Nacional contra el Hambre. Más allá del avance innegable que se ha tenido en la materia, se ha reconocido que esos programas no han logrado una cobertura total, exenta de cuestionamientos políticos, ni una eficiencia que permita fiarnos de su éxito. Además, no se ha evaluado el costo que tienen esos programas o que tendría una compensación eficiente por el IVA caído en hogares en extrema pobreza, lo que intuimos que sería elevado. Mientras no exista evidencia de que el costo de hacer las distribuciones directas de recursos sea razonable, que la eficiencia de la distribución sea absoluta y que todo ello resulte en un beneficio evidente a favor de generalizar las tasas, creemos que el método más idóneo para preservar intocado de impuesto un mínimo existencial, seguirá siendo la tasa del 0% u otra reducida.⁴⁴

En otros países es evidente que la tasa del 0% u otra reducida tiene un componente claro de justicia social o de respeto al mínimo exento, además de su utilización para la consecución de otros fines sociales, también llamados, fines extrafiscales. La tasa del 0% es común para alimentos o medicinas y servicios relacionados con ellos, pero aquí destaco algunas otras actividades gravadas con tasa reducida que resultan llamativas:

⁴² Terrazas Santamaría, Diana y Chávez Calva, José Luis, “Efectos en el bienestar social de una reforma impositiva al consumo en México”, *Finanzas Públicas*, vol. 3, núm. 6, 2011, pp. 52 y 53.

⁴³ *Ibidem*, p. 47.

⁴⁴ Para la OCDE, la existencia de las tasas reducidas es perjudicial, entre otras razones, porque ocasionan el “síndrome yo también”, relativa a que diversos sectores sociales pueden verse incitados a solicitar una tasa reducida para sus actividades. Véase OECD, *op. cit.*, p. 73.

- Vehículos utilizados por personas con discapacidad u otros servicios y bienes que les son propios. Tasa del 0% en Australia, Bélgica, Reino Unido, Turquía.
- Educación y estancias de estudiantes. Tasa del 0% Australia, Luxemburgo,
- Servicios básicos como electricidad, gas, agua y otros son normalmente gravados con una tasa reducida.
- Calzado y ropa para niños. Tasa del 0% en Irlanda y Reino Unido.
- Acceso a espectáculos artísticos o deportivos. Tasa reducida en Finlandia, Alemania, Hungría, Grecia, Holanda, Luxemburgo, Suecia, etcétera.⁴⁵

Es de observarse, con los documentos de donde se obtienen los anteriores datos y otros,⁴⁶ que ningún país grava absolutamente todo. Es decir, todos los países que tienen el IVA u otros impuestos similares, contemplan exenciones, tasas reducidas o del 0% en ciertos bienes o servicios que consideran de interés social.⁴⁷ Es únicamente teórico el pensamiento de que los IVAS son eficientes cuando no existen tasas reducidas o bienes exentos, pues en ningún país del mundo es demostrable esa situación. Por esa razón, es chocante que algunos entusiastas de equiparar tasas se muestren tan optimistas hacia una creencia no demostrada o que en los presupuestos de gasto fiscal se consideren todas las tasas reducidas como un gasto fiscal. Si lo normal es que en todos los países existan tasas reducidas, no tendrían que considerarse como gasto fiscal todos los casos incluidos en nuestra legislación.

A continuación mencionaré algunas actividades que desde nuestra perspectiva deben contar con una tasa reducida, sea del 0% u otra, cuya regulación pueda salvaguardar la capacidad neta subjetiva del contribuyente, pero también la del consumidor final o pagador del impuesto.

El punto de partida es rescatar las enajenaciones o servicios que ahora se encuentran exentos, por un supuesto fin social, pero que en estricto sentido deberían sujetarse a una tasa del 0% u otra reducida.⁴⁸

⁴⁵ Datos obtenidos de Van der Corput, Walter y Annacondia, Fabiola (eds.), *EU VAT Compass 2010/2011*, Países Bajos, IBDG, 2012, pp. 393 y ss; tabla 3.9 en OECD, *op. cit.*, p. 84.

⁴⁶ Lang, Michael *et al.* (ed.), *The Future of Indirect Taxation: Recent Trends in VAT and GST Systems Around the World*, Países Bajos, Kluwer, 2012.

⁴⁷ Fischer, Claudio y Bopp, Mathias, "Switzerland", en Lang, Michael *et al.* (ed.) *The Future of Indirect Taxation: Recent Trends in VAT and GST Systems Around the World*, Países Bajos, Kluwer, 2012.

⁴⁸ Tomamos en cuenta que la OCDE clasificaría algunas de estas actividades o bienes como *merit goods*, y advierte la posibilidad del llamado *Matthew effect*, consistente en la trans-

- a) Enajenación de suelo con uso para casa-habitación. Hacemos la distinción reconociendo, como se expresó anteriormente, que el suelo en términos reales es susceptible de obtener valor añadido con mejoras a la infraestructura y otros elementos que representan plusvalía. Puede en este caso (y en el de enajenación de casa-habitación), además de plantear una tasa reducida, al menos explorarse la posibilidad de renuncia a la exención, tal y como existe en otros países respecto a operaciones inmobiliarias.⁴⁹ Las exenciones renunciables permitirían, previo análisis financiero, verificar con exactitud el precio.⁵⁰
- b) Enajenación de casa-habitación. Si se quiere verificar que quienes sí tienen capacidad económica contribuyan con este impuesto, puede señalarse que se sujeten al 0% aquellas que no superen cierto valor, mientras que digamos que aquellas que superen el 1,000,000 puedan tener otra tasa reducida, digamos del 5%.
- c) Enajenación de libros, periódicos y revistas. Aquí debemos ser específicos en que se incluyen libros, revistas, periódicos u otros documentos similares con independencia del formato, pues en la actualidad es común el formato electrónico. También merece la pena incluir el disco u otros dispositivos o archivos que almacenen música y datos acústicos, pues tienen una naturaleza cultural similar a las antes mencionadas. De esta manera, la enajenación de libros, revistas o discos por formato electrónico, entrarían en este rubro. No olvidemos que en esta categoría pueden entrar programas para computadora o *software*, incluidos los videojuegos. Los artistas y el mundo intelectual se pronunciarán de inmediato por una tasa del 0%; sin embargo, como se ha demostrado, en la actualidad no están así, sino que están generalmente exentos, lo que provoca que sin darse cuenta los estemos pagando. Pareciera que una tasa reducida, no necesariamente la del 0% sería conveniente, digamos la del 5% que antes hemos señalado.
- d) Comisiones y contraprestaciones vinculados con créditos hipotecarios para casa-habitación (incluidos seguros señalados en fracción IX

ferencia de los recursos sociales de los hogares más pobres a los más ricos, los cuales estarían más aptos para el consumo de cultura u otros bienes que aquí se mencionan. (Véase OECD, *op. cit.*, p. 72). En ese sentido, se presentan argumentos que hacen ver la necesidad de una reducción de la carga tributaria, precisamente para que sean aptos a los hogares con menos recursos y no, como ocurre ahora, que resultan prohibitivos para dichos hogares.

⁴⁹ Checa González, Clemente, *Operaciones interiores en el Impuesto sobre el Valor Añadido. Cuestiones controvertidas a la luz de la jurisprudencia interna y comunitaria*, Cizur Menor, Thomson-Aranzadi, 2005, pp. 199 y ss.

⁵⁰ Véase Banacloche Palao, Carmen, *La renuncia a las exenciones en el Impuesto sobre el Valor Añadido*, Cizur Menor, Aranzadi, 2004.

del artículo 19 de la LIVA). Por coherencia con los fines no deben estar exentos sino sujetos a una tasa reducida acorde a la que se sujetó la vivienda. Es decir, si se decidiera sujetar la vivienda al 0%, las comisiones por los créditos, seguros y demás contratos accesorios tendrían que seguir la misma suerte.

- e) Comisiones cobradas por Afore. Estoy a favor de un 0% en dichas comisiones, pues la exención actual sólo provoca una distorsión económica e indirectamente un aumento en el monto de las mismas.
- f) Servicios de enseñanza. Puede pensarse en que la educación básica se sujete al 0%, o bien que la educación básica y pública lo sea, dejando que la educación privada esté sujeta a una tasa diferente también reducida. Lo que es relevante es que las instituciones públicas no vean mermados sus presupuestos por tener que aceptar el traslado de un impuesto que tienen que absorber.
- g) Servicio de transporte público terrestre de personas. Como ha surgido en la prensa últimamente, el estado de Jalisco está dispuesto a proporcionar transporte gratuito a estudiantes. Muestra del reconocimiento claro de que el transporte terrestre de personas puede ser considerado como un servicio de primera necesidad, y, por tanto, es razonable colocarlo en una tasa del 0% u otra reducida en lugar de mantenerlo exento.
- h) Servicios profesionales de medicina y hospitalarios.

Otros bienes que podemos considerar indispensables y que no habría que descartar como susceptibles de ser sujeto a tasas reducidas son, entre otros: ropa, calzado, uniformes escolares; muebles; electricidad; servicios de Internet.

3. *Control del tipo de gravamen*

Como tercer elemento del respeto al principio de capacidad económica, debemos analizar el control del tipo de gravamen. Derivado del epígrafe anterior podemos colegir que el tipo de gravamen es en el IVA el instrumento idóneo para reflejar elementos de equidad y respeto a otros derechos humanos. Así, este análisis de respeto a la capacidad económica en el IVA nos sirve para verificar que el principio es a la vez sustanciación de la equidad y un vehículo para que otros derechos sean garantizados en el ordenamiento.

Las diferencias en el tipo de gravamen, cuando tienen una justificación suficiente, al mismo tiempo que pueden abonar en términos de equidad, pueden servir para eliminar la posibilidad de evasión del impuesto, sin que

necesariamente impliquen una excesiva dificultad en la administración del impuesto. Maurice Lauré proponía, precisamente, la existencia de tasas reducidas del 2% o el 3% para suprimir lo que llamaba el hándicap del IVA en operaciones financieras, actualmente exentas.⁵¹

De esa forma puede ayudarnos a reconocer que diversos derechos sociales previstos en la Constitución, y los recursos económicos que las personas dediquemos a ellos, no estarían en todos los casos en aptitud de contribuir al gasto público, sino que demuestran solamente ser recursos destinados a necesidades protegidas en el texto constitucional.

Algunos de los derechos sociales claramente identificables, a los que los individuos estamos obligados a destinar recursos son:

- 1) El derecho a la educación previsto en el artículo 3o. constitucional y reforzado con la obligación prevista en el artículo 31, fracción I, del mismo ordenamiento, obliga a los mexicanos a: “hacer que sus hijos o pupilos concurran a las escuelas públicas o privadas, para obtener la educación preescolar, primaria, secundaria, media superior y reciban la militar, en los términos que establezca la ley”. Así, tenemos que un padre de familia debe destinar recursos económicos necesarios para la educación de sus hijos, como una obligación insalvable y mandatada por la Constitución. Luego entonces, los recursos destinados hacia ese fin, siempre y que no se consideren más allá de lo necesario, no tendrían que ser considerados como una expresión de capacidad contributiva y, luego entonces, no gravados por impuesto sobre la renta ni que soporten un impuesto al valor agregado, incluso oculto como existe actualmente por estar exentos los servicios educativos.
- 2) El derecho a la alimentación “nutritiva, suficiente y de calidad” contenido en el párrafo tercero del artículo 4o. constitucional. Adicionado con el enunciado “El Estado lo garantizará”. Por lo que entendemos que los recursos destinados a nuestra alimentación, con las características señaladas en el texto constitucional, no deben ser considerados como manifestantes de capacidad económica. Por tanto, deben dejarse intocados de impuesto sobre la renta y en IVA sería razonable dejarlos en una tasa del 0%. Eso no es óbice para que ciertos elementos que pudiéramos llamar en forma genérica “chararra”, que no resultan básicos o cuya calidad y contenido nutritivo sean deficientes, puedan ser gravados. Dicho gravamen, puede ser también un desincentivo a su consumo y tendría como consecuencia

⁵¹ Lauré, Maurice, *Science Fiscale*, *op. cit.*, p. 272.

secundaria un combate al problema grave de obesidad y sobrepeso que se vive en México.⁵²

- 3) El párrafo cuarto del artículo 4o. constitucional señala el derecho a la protección de la salud. Ello puede ser traducido, para el legislador tributario, como el deber de reconocer que los recursos destinados a mantener la salud no manifiestan capacidad contributiva, y por ello, exentarlos —como ya se hace— del impuesto sobre la renta y mantenerse —en el caso de medicinas— a una tasa del 0%. Está faltando completar la ecuación de respeto a este derecho fundamental pasando a tasa del 0% los servicios médicos o los servicios prestados por hospitales, en lugar de exentarse como se hace actualmente. Como ya se ha señalado, la exención actual redundante en el pago por parte de quien recibe los servicios médicos privados de un impuesto subyacente, con lo que se deja inexistente el supuesto beneficio social deseado.
- 4) El párrafo sexto del artículo 4o. constitucional señala también el derecho al “acceso, disposición y saneamiento de agua para consumo personal y doméstico en forma suficiente, salubre, aceptable y asequible”. Ciertamente, el primer paso de la autoridad debe ser hacer efectivo el acceso a los miles de hogares que actualmente no cuentan con agua. En segundo lugar de importancia, una vez logrado el acceso, parece razonable que el legislador tributario reconozca que el consumo de agua para uso personal y doméstico no sea gravado, como lo es hasta ahora en el IVA.
- 5) El derecho a la vivienda digna y decorosa que se consigna en el séptimo párrafo del mismo artículo 4o. constitucional hace que el legislador tributario tome medidas concretas para garantizar ese derecho humano. Entre las medidas que parecen indispensables, reconociendo que los recursos destinados a una vivienda digna no demuestran aptitud de contribuir al gasto público, se debe quitar la exención por enajenación de vivienda y por servicios de crédito hipotecario y otros que hacen más costosa la misma. El mal entendido beneficio social que se pretende con las exenciones en el IVA son, como se ha dicho, orígenes de distorsiones, incentivos a la evasión y, en última instancia, ineficaces para el beneficio social que pretenden.

⁵² Al redactarse estas líneas también se trabaja asesorando al diputado federal Diego Sinhué Rodríguez Vallejo, quien presentará ante la H. Cámara de Diputados una propuesta de reforma en el impuesto al valor agregado que busca precisamente dejar intocada una canasta básica, pero también prevé una sobre tasa de IVA a ciertos alimentos que no podemos considerar como necesarios.

- 6) El principio del interés superior de la niñez, consagrado en el párrafo octavo del artículo 4o. constitucional, consideramos que ni siquiera ha sido leído por el legislador tributario. No encontramos en la legislación tributaria un único elemento que nos permita afirmar que el legislador ha hecho caso al mandato constitucional de que “este principio deberá guiar el diseño, ejecución, seguimiento y evaluación de las políticas públicas dirigidas a la niñez”. Ciertamente, como se hace en otros países, en el IVA mexicano podría reconocerse una tasa reducida o del 0% a los bienes indispensables para la niñez, como vestido, educación y sano esparcimiento.
- 7) El párrafo décimo del artículo 4o. constitucional consagra el “derecho al acceso a la cultura”. Aunado al derecho a la educación antes comentado es viable exigir al legislador tributario que, por ejemplo, en materia de IVA establezca tasas reducidas a espectáculos o a bienes que son típicamente propiciadores de esa cultura. En la actualidad no sólo los libros o revistas (como se contemplan en la LIVA) serían dignos de esta protección, sino que también son elementos muy importantes otros bienes que almacenan contenidos culturales como libros electrónicos o audiolibros, discos o archivos que contengan música, películas, programas computacionales, entre otros.
- 8) Finalmente, pero no por ello menos importante, destacamos el “derecho a la cultura física y a la práctica del deporte” contenido en el último párrafo del artículo 4o. constitucional. El texto constitucional agrega que corresponde al Estado su promoción, fomento y estímulo conforme a las leyes. El ordenamiento tributario en general, y el IVA en particular, podrían ser parte de esa promoción exigida por el texto constitucional. Por ejemplo, una tasa reducida al acceso a instalaciones deportivas o a equipamiento deportivo pueden ser parte del fomento y estímulo a la cultura deportiva. Tasa reducida a las bicicletas que, además de ser medio de transporte de miles de personas, es un instrumento de actividad deportiva, podría ser otra medida. No olvidemos que el problema grave de enfermedades ocasionadas por sobrepeso que vive el país puede ser contrarrestado parcialmente con políticas públicas que promuevan el ejercicio físico entre la población.

V. CONCLUSIONES

- 1) La reforma constitucional en materia de derechos humanos de 2011 implica un salto sustancial, desde el punto de vista teórico; al legislador ya no le

es suficiente la redacción tributos con la búsqueda del respeto mínimo de los principios de justicia tributaria y derechos humanos, sino que esto lo deberá hacer a través de una protección más amplia y progresiva de los mismos. Podemos entender que la Constitución federal da un salto desde un estado de mínima protección de los derechos humanos a un estado de promoción, respeto, protección y garantía progresiva de los derechos humanos; “favoreciendo en todo tiempo a las personas la protección más amplia”.

2) Estudios doctrinales como este son indispensables para el análisis de las normas y sus interpretaciones, evidenciando posibles incongruencias, inconsistencias o áreas de mejora. Así, es indispensable que se realicen propuestas aplicables y coherentes de mejora.

3) En este trabajo está evidenciado que la mejora del IVA exige un análisis que considere la equidad o justicia del tributo y no únicamente su eficiencia.

4) El principio de capacidad económica es a la vez la sustanciación del principio general de igualdad, del principio tributario de equidad, y un vehículo para que otros derechos humanos sean garantizados en el ordenamiento tributarios, tal y como se expone en este trabajo. En parte, esto último se logra reconociendo que ciertos montos destinados por las personas o las familias mexicanas a solventar necesidades reconocidas como derechos sociales (vivienda, educación, alimentación, cultura, entre otros) no son indicativos de una aptitud de contribuir al gasto público. Es decir, montos mínimos dedicados por los particulares a cubrir estas necesidades deben quedar fuera de la consideración del legislador para ser susceptible de gravamen, en particular del IVA.

CAPÍTULO QUINTO

DERECHO A LA LIBERTAD: ASPECTOS MATERIALES Y PROCEDIMENTALES DEL DELITO DE DEFRAUDACIÓN TRIBUTARIA*

Félix Alberto VEGA BORREGO**

SUMARIO: I. *Introducción: el delito de defraudación tributaria y las infracciones tributarias.* II. *Aspectos materiales.* III. *Aspectos procedimentales.* IV. *Bibliografía.*

I. INTRODUCCIÓN: EL DELITO DE DEFRAUDACIÓN TRIBUTARIA Y LAS INFRACCIONES TRIBUTARIAS

El artículo 31 de la Constitución española contempla el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos. El desarrollo de este deber constitucional, el ordenamiento español, prevé un conjunto de obligaciones tributarias; estas obligaciones no sólo consisten en pagar determinadas cantidades a la hacienda pública (obligaciones materiales), pues también se contempla un buen número de obligaciones de carácter formal, por ejemplo, la obligación de llevar libros de contabilidad, registros, emitir facturas, etcétera.

El incumplimiento de estas obligaciones, además de la regularización de las cuotas impagadas, puede llevar aparejada la imposición de una sanción administrativa. En efecto, la normativa española, y específicamente la Ley General Tributaria (Ley 58/2003, del 17 de diciembre), tipifica como infracciones tanto actuaciones que producen perjuicio económico a la ha-

* Este trabajo se ha realizado en el marco del proyecto CEAL UAM-Santander “La fiscalidad como incentivo de las relaciones económicas y comerciales entre España y América Latina” y el proyecto DER2012-31931, del Ministerio español de Economía y Competitividad.

** Profesor titular de derecho financiero y tributario en la Universidad Autónoma de Madrid.

cienda pública —ligadas fundamentalmente al incumplimiento de obligaciones materiales—, como el incumplimiento de las obligaciones de carácter formal.

Las sanciones previstas para cada una de las infracciones se imponen, con carácter general, en un procedimiento administrativo separado y distinto del procedimiento dirigido a comprobar el correcto cumplimiento de las obligaciones tributarias. Las sanciones derivadas de la comisión de infracciones tributarias son fundamentalmente de carácter pecuniario; pero también, están previstas sanciones de carácter no pecuniario para determinadas infracciones. En la medida en que nos encontramos ante el ejercicio de la potestad sancionadora de la administración, estas sanciones no pueden consistir en la privación de libertad del contribuyente, ya que el artículo 25.3 de la Constitución española establece que “la Administración civil no podrá imponer sanciones que, directa o subsidiariamente, impliquen privación de libertad”.

Por otro lado, es necesario tener en cuenta que el incumplimiento de ciertas obligaciones tributarias puede constituir una conducta sancionada por el Código Penal. Como veremos, la normativa española, sólo sanciona penalmente las conductas que producen un perjuicio económico a la hacienda pública, bien porque se elude el pago del impuesto o se obtienen indebidamente devoluciones o beneficios tributarios. Desde esta perspectiva, al menos desde un punto de vista material, no existen diferencias esenciales entre las conductas sancionadas penalmente y las que se tipifican como meras infracciones administrativas. No obstante, se pueden advertir algunas diferencias en la regulación, además de la circunstancia que las conductas sancionadas penalmente pueden llevar aparejada la imposición de una pena de privación de libertad, cosa que no sucede, como hemos visto, cuando se trata de infracciones administrativas.

El primer elemento diferenciador es que la conducta sólo se sanciona penalmente cuando el contribuyente produce un *perjuicio económico relevante* a la hacienda pública; relevancia que se mide por la cuantía defraudada (más de 120.000 euros, que representa aproximadamente 1,900.000 pesos mexicanos). La segunda diferencia se refiere a los aspectos subjetivos del delito y de la infracción. En ese sentido, tanto en el ámbito administrativo como en el penal, el incumplimiento de una obligación tributaria únicamente puede ser sancionado si concurre una actuación culpable del contribuyente. No existe, por lo tanto, responsabilidad objetiva ni en el ámbito administrativo ni en el ámbito penal. Sin embargo, mientras que en la esfera administrativa se sancionan las acciones u omisiones dolosas o culposas *cualquiera que sea el grado de negligencia*, el delito fiscal precisa siempre de una conducta dolosa; esto es, debe concurrir una conducta intencional y deliberadamente dirigi-

da a defraudar el pago. Ello es así porque el artículo 12 del Código Penal (Ley Orgánica 10/1995, del 23 de noviembre) dispone que “las acciones u omisiones imprudentes sólo se castigarán cuando expresamente lo disponga la Leyes” y resulta que los artículos 305 y 305 bis de la misma norma, no prevén el castigo por imprudencia en el ámbito del delito de defraudación tributaria.

De acuerdo con lo anterior el objeto de este trabajo es analizar los aspectos esenciales del delito fiscal en la regulación española; poniendo de relieve también algunos de los problemas que se plantean con los procedimientos administrativos y penales dirigidos a su persecución. Por lo que hay que tener en cuenta que, en la mayoría de los casos, el origen del procedimiento penal por delito fiscal se encuentra en un previo procedimiento administrativo de comprobación tributaria. Como el principio *ne bis in idem* prohíbe sancionar dos veces los mismos hechos, lo que sucede con carácter general es que el procedimiento penal tiene preferencia sobre el procedimiento administrativo. Ello provoca que la administración tributaria deba paralizar el procedimiento administrativo hasta que no se resuelva el procedimiento penal, reiniciándolo o no con posterioridad, según el caso. Esta última cuestión dependerá fundamentalmente del sentido de la decisión judicial que se haya adoptado.

II. ASPECTOS MATERIALES

El delito de defraudación tributaria está regulado en los artículos 305 y 305 bis del Código Penal. La conducta sancionada consiste en producir un perjuicio económico a la hacienda pública por no declarar las cantidades que se deben ingresar u obtener indebidamente devoluciones tributarias o beneficios fiscales.

Se trata de un delito doloso que precisa que exista una conducta intencional y deliberadamente dirigida a defraudar el pago. Cuando el contribuyente actúa con mera negligencia o culpa no es posible la condena por este delito, aunque la cuantía defraudada supere los 120.000 euros. La doctrina mayoritaria ha considerado que la cuantía señalada es una condición objetiva de punibilidad, lo que significa “que no sería necesario que dicha cuantía sea abarcada por el dolo del autor”.¹ Este elemento contrasta con la regulación de las infracciones tributarias en la Ley General Tributaria, en las que solamente se computa para fijar la base de la sanción las cantidades

¹ Varios autores, *Memento Penal 2011*, Madrid, Ediciones Francis Lefebvre, 2011, p. 1159.

dejadas de ingresar como consecuencia de acciones u omisiones culpables del contribuyente. Ello supone que no se computarán para fijar la base de la sanción las cantidades dejadas de ingresar respecto de las que no concurre un comportamiento culpable. En nuestra opinión, este enfoque debería trasladarse al ámbito del delito fiscal, en el sentido de que el hecho de que se hayan dejado de ingresar más de 120.000 euros sólo debería determinar la posibilidad de haber cometido este delito si tales cantidades son consecuencia de una conducta dolosa del contribuyente. Conforme a ello, consideramos que a la hora de fijar la cuantía defraudada deberían excluirse la parte de la cuota dejada de ingresar que no responda a una actuación dolosa del contribuyente.²

Por otra parte, el artículo 305.2 del Código Penal regula cómo se determina la cuantía defraudada al efecto de verificar si se supera o no el monto señalado de 120.000 euros dependiendo del tipo de tributo. Aquí el Código Penal distingue tres tipos de tributos.

En primer lugar están los tributos de carácter periódico, que son los que gravan una manifestación de capacidad económica que se produce de manera continuada a lo largo del tiempo, y que la Ley fracciona estableciendo periodos impositivos. Es necesario que la *cuota defraudada* (sin incluir intereses y recargos) en un concreto periodo impositivo supere la cuantía señalada. Así, por ejemplo, si un contribuyente defrauda 100.000 euros de cuota en el impuesto a la renta 2012 y 60.000 euros en el de 2013, no habría cometido el delito, pues aunque la suma de ambos supera 120.000 euros, ninguno de ellos de forma individual supera esa cifra.

El segundo tipo son los tributos instantáneos de declaración periódica. Un tributo instantáneo se caracteriza porque grava operaciones o hechos que se producen en un momento concreto y se agotan con su propia realización. Es el caso, por ejemplo, del impuesto sobre el valor añadido (IVA) porque somete a tributación de forma individualizada cada entrega de bien o prestación de servicios realizada por un empresario. En principio, al tratarse de un impuesto instantáneo, para que se supere la cuantía del delito fiscal sería necesario analizar cada operación de forma individualizada. Ello supondría que solamente se cometería el delito en las operaciones que se hubiera defraudado más de 120.000 euros. Esta forma de cuantificar la cuota haría muy complejo el cumplimiento de este requisito, porque en supuestos como el IVA solamente afectaría a las operaciones cuya base imponible

² Vega Borrego, Félix Alberto, “El nuevo régimen de las infracciones y sanciones tributarias”, *Cuadernos de derecho para ingenieros*, Madrid, Iberdrola-La Ley, 2013, pp. 147-167.

fuera superior a 570.000 euros, ya que la cuota de IVA al 21% superaría los 120.000 euros.³

Para evitar lo anterior, la norma establece la figura del tributo instantáneo de declaración periódica. Se trata de tributos que gravan operaciones concretas y que se declaran de forma periódica, agrupando el conjunto de operaciones producidas durante el periodo de declaración. Es lo que sucede con el IVA y otras obligaciones tributarias (como las retenciones y otros pagos a cuenta), que se declaran mensual o trimestralmente. Para estos tributos la regla que establece el Código Penal se refiere a la cuantía defraudada en el año natural. Por tanto, no se atiende ni a la cuota defraudada en cada operación, ni a las cantidades defraudadas en un periodo mensual o trimestral de declaración. Lo relevante es lo defraudado en el año natural. Así, por ejemplo, en materia del IVA habría que defraudar en un año concreto más de 120.000 euros, con independencia de que la defraudación se haya producido en una operación o mediante la suma de las declaradas en meses o trimestres diferentes.

Finalmente están los tributos instantáneos que no se declaran de forma periódica. Lo cual para determinar si se cumple o no la cuantía establecida por el del Código Penal hay que estar al importe de la cuota derivada de cada hecho imponible.

La cuantificación de la cantidad defraudada en el ámbito del procedimiento penal no corresponde formalmente a la administración tributaria sino al órgano del orden jurisdiccional penal competente para conocer del asunto. Se trata, como ha señalado la doctrina, de una cuestión prejudicial de naturaleza administrativa de carácter no devolutivo.⁴ De hecho, la administración tributaria está vinculada por los hechos probados y la determinación de la cuantía efectuada en el ámbito penal, como de forma expresa recoge el artículo 257 de la Ley General Tributaria. Adicionalmente,

³ El tipo de gravamen general aplicable en el IVA español es del 21%. Existe también un tipo reducido del 10% y uno “superreducido” del 4%.

⁴ Véase Iglesias Capellás, Joan, “La prejudicialidad tributaria en el proceso penal por delito contra la Hacienda Pública”, *Impuestos*, t. I, núm. 3, 2013; trabajo consultado en la base de datos *laleydigital.es*. Como señala este autor, “la prejudicialidad en el proceso penal viene regulada en... la Ley de Enjuiciamiento Criminal [que] establece una regla general y una regla especial. Según lo dispuesto en el artículo 3 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal, la competencia del juez penal se extiende al conocimiento y decisión de cualesquiera cuestiones civiles o administrativas que se encuentren íntimamente ligadas al hecho punible. Luego, si a las cuestiones de carácter tributario planteadas en el juicio por delito contra la Hacienda Pública se les aplica el régimen de la denominada prejudicialidad «no devolutiva», será el juez penal quien las resolverá aplicando, a tal efecto, las normas sustantivas del Derecho tributario, pero con arreglo a las exigencias probatorias del proceso penal”.

cuando se produce la condena por delito fiscal, el contribuyente además de tener que cumplir con las penas previstas en el Código Penal, a las que nos referiremos en este epígrafe, tiene que pagar la deuda tributaria dejada de ingresar, que está conformada por la cuota correspondiente y los intereses de demora. En este sentido, aunque si bien es una cuestión debatida en España, cuando se produce una condena por delito fiscal, la deuda tributaria se exige por la vía de la responsabilidad civil derivada del delito produciéndose —en cierto modo— una mutación del título por el que se exige al contribuyente el pago de dicha deuda.⁵

El hecho de que el pago de la deuda tributaria forme parte del contenido de la sentencia no impide la colaboración de la administración tributaria con la jurisdiccional penal al efecto de la exacción por la vía de apremio, si fuera necesaria, de la misma y del resto de conceptos pecuniarios que comprendiera la condena. Por lo que se contempla, entre otros preceptos, en el artículo 305.7 del Código Penal que:

...para la ejecución de la pena de multa y la responsabilidad civil, que comprenderá el importe de la deuda tributaria que la Administración Tributaria no haya liquidado por prescripción u otra causa legal..., incluidos sus intereses de demora, los Jueces y Tribunales recabarán el auxilio de los servicios de la Administración Tributaria que las exigirá por el procedimiento administrativo de apremio en los términos establecidos en la citada Ley.⁶

La condena por un delito fiscal, además del pago de la deuda, lleva aparejada la pena de prisión de uno a cinco años y una multa del tanto al séxtuplo de la cuota defraudada. No obstante, a partir del 2012 se ha incluido una modalidad agravada de este delito (artículo 305 bis del Código Penal) en la que la pena de prisión es de dos a seis años y multa del doble al séxtuplo de la cuota, que se aplica cuando concurre alguna de las circunstancias siguientes: *a)* la cuota defraudada es superior a 600.000 euros; *b)* la defraudación se ha cometido en el seno de una organización o de un grupo criminal, y *c)* se han utilizado testarrefos o paraísos fiscales que han dificultado la investigación. La modalidad agravada trae consigo otra consecuencia relevante: el delito prescribe a los diez años y no a los cinco años, como sucede con la modalidad normal, de acuerdo con el artículo 131 del Código Penal.

⁵ Ribes Ribes, Aurora, *Aspectos procedimentales del delito de defraudación tributaria*, Madrid, Iustel, 2007, pp. 168 y ss.

⁶ Véase lo que establece la disposición adicional 10a. de la Ley General Tributaria y el artículo 128 del Reglamento General de Recaudación (aprobado por el Real Decreto 939/2005, del 29 de julio).

En relación con esta última cuestión, hay que destacar que el plazo de la prescripción tributaria del derecho de la administración a liquidar la deuda tributaria no coincide con el previsto para la prescripción penal del delito fiscal. En efecto, el artículo 66 de la Ley General Tributaria contempla un plazo de cuatro años. Así, las causas que interrumpen la prescripción tributaria son las que regula la Ley General Tributaria en su artículo 68, dando ello como resultado que es posible que se produzca la prescripción penal y no la tributaria y viceversa; esto es, que haya prescrito el derecho de la administración tributaria a liquidar la deuda, pero que en cambio todavía no haya prescrito el derecho a perseguir penalmente el delito. En este tipo de situaciones la pregunta que se plantea es sencilla ¿cabe la condena por delito fiscal cuándo ha prescrito el derecho de la administración tributaria a liquidar la deuda tributaria? La respuesta del Tribunal Supremo español ha sido afirmativa, por lo que a pesar de que la administración tributaria no pueda liquidar ya la deuda, es posible una condena por delito fiscal, que llevará aparejada también la exigencia de la deuda tributaria, si bien como responsabilidad civil derivada del delito cometido.⁷ Esta ha sido la posición de la jurisprudencia desde 1998, año en el que dejó de coincidir el plazo de la prescripción penal con el previsto en la Ley General Tributaria. Como hemos visto, esta diferencia se ha visto agravada recientemente, como consecuencia de la ampliación a diez años de la prescripción para determinadas modalidades del delito fiscal.

Por otra parte, esta ampliación del plazo de prescripción es relevante, entre otros aspectos, si se conecta con la posibilidad con la que cuenta el contribuyente de regularizar las obligaciones tributarias de forma espontánea para evitar la responsabilidad tributaria y penal.

En este sentido, en el ámbito de las infracciones tributarias es relevante destacar que lo que se sanciona no es realmente el haber dejado de ingresar, sino el hecho de no haber declarado, o haberlo hecho incorrectamente, que se tenía que ingresar una determinada cuota. Por este motivo el artículo 27

⁷ Véase, entre otras, la sentencia del Tribunal Supremo del 6 de noviembre de 2000, recurso 3286/1998, que señala lo siguiente: "...ha de estimarse que dicha norma no modifica el plazo de prescripción del delito fiscal pues nada obsta a que el delito se someta legalmente a plazos de prescripción más largos que la infracción administrativa, en razón de su mayor gravedad. Por otra parte tampoco cabe estimar que la extinción de la obligación tributaria por prescripción pudiese determinar la atipicidad sobrevenida de la conducta delictiva, pues la tipicidad es un concepto que viene referido al momento en que se realizó la acción u omisión típica, y en dicho momento no cabe duda alguna de la concurrencia de la deuda tributaria y de su elusión en forma típica, por lo que se consumó la actuación delictiva sin que pueda incidir en la tipicidad, ya realizada, una eventual extinción posterior de la deuda tributaria" (fundamento jurídico 7o.).

de la Ley General Tributaria establece la posibilidad de regularizar voluntariamente las obligaciones tributarias antes de que la administración inicie un procedimiento de comprobación. Cuando el contribuyente regulariza su situación de forma espontánea; es decir, sin que exista una previa actividad administrativa de comprobación, el artículo 27 de la Ley General Tributaria dispone la imposibilidad de que se sancione al contribuyente por las cuotas regularizadas. No obstante, la exclusión de sanciones permite la imposición al contribuyente de un recargo, cuya cuantía máxima (20%) es significativamente inferior a la sanción mínima que se podría imponer (50%). Así, el artículo 27 de la Ley General Tributaria establece un mecanismo general de regularización voluntaria, que excluye la imposición de sanciones, precisamente porque lo que se sanciona es el no declarar que se tiene que ingresar y no tanto el hecho de que no se ingrese. Otra cosa es que sea evidente que quien regulariza al amparo del artículo 27 de la Ley General Tributaria ha incumplido el deber de declarar en el plazo que tenía que ingresar, si bien como declara de forma espontánea la tardanza en el cumplimiento de este deber solamente tiene como consecuencia la imposición de un recargo.

La aplicación del artículo 27 de la Ley General Tributaria precisa que el contribuyente regularice su situación tributaria de forma espontánea y transparente. El primer requisito exige la presentación de la autoliquidación que regulariza su situación tributaria antes de que se haya notificado válidamente un requerimiento de la administración referido a la misma obligación tributaria que se regula. Por requerimiento se entiende “cualquier actuación administrativa realizada con conocimiento formal del obligado tributario conducente al reconocimiento, regularización, comprobación, inspección, aseguramiento o liquidación de la deuda tributaria” (artículo 27.1 de la Ley General Tributaria).

El requisito de la transparencia se desarrolla en el artículo 27.4 de la Ley General Tributaria: “para que pueda ser aplicable lo dispuesto en este artículo, las autoliquidaciones extemporáneas deberán identificar expresamente el período impositivo de liquidación al que se refieren y deberán contener únicamente los datos relativos a dicho período”. La norma exige al contribuyente que presente su autoliquidación reconociendo que está regularizando una obligación tributaria anterior, identificándola de forma concreta e incluyendo exclusivamente aquellos elementos que estén vinculados con la misma.

Por otra parte, otro dato que confirma que la Ley General Tributaria no sanciona el hecho de no pagar, es que la aplicación de la exclusión de sanciones del artículo 27 de la misma norma no precisa ni que se pague la cuota declarada en la autoliquidación complementaria, ni tampoco el recargo que

proceda. No obstante, si no se paga ni la cuota ni el recargo, la administración intentará el cobro por la vía de apremio, pero la imposibilidad de sancionar permanece incólume.

Pues bien, el artículo 305.4 del Código Penal establece un mecanismo similar al del artículo 27 de la Ley General Tributaria para evitar la responsabilidad penal. Aquí, es preciso regularizar la obligación tributaria antes de que se haya notificado cualquier actuación de la administración tributaria dirigida a comprobar dicha obligación, que el Ministerio Fiscal o el abogado del Estado hayan interpuesto querrela o denuncia y antes de que el Ministerio Fiscal o el juez de instrucción realicen actuaciones que le permitan tener conocimiento formal de la iniciación de diligencias. Sin embargo, además de que la regularización tiene que ser espontánea, el artículo 305.4 del Código Penal exige que el contribuyente “haya procedido... al completo reconocimiento y pago de la deuda tributaria”. Por lo tanto, en este ámbito se exige algo que no precisaba el artículo 27 de la Ley General Tributaria: el pago. Asimismo, se requiere que la regularización sea completa, particular que no lo contempla el artículo 27 de la Ley General Tributaria, sin perjuicio de que la exclusión de sanciones que establece sólo alcanza a la parte de la cuota que se regulariza. El Código Penal establece este requisito para evitar regularizaciones parciales, con el fin de dejar la cuota defraudada por debajo de la cuantía establecida y así evitar la responsabilidad penal. El artículo 252 de la Ley General Tributaria, en desarrollo de dicho precepto del Código Penal, dispone lo siguiente: “la deuda tributaria se entiende integrada por los elementos a los que se refiere el artículo 58 de esta Ley, debiendo proceder el obligado tributario a la autoliquidación e ingreso simultáneo tanto de la cuota como de los intereses de demora y de los recargos legalmente devengados a la fecha del ingreso”.

La regularización voluntaria del delito fiscal plantea situaciones singulares. La más significativa es que en muchos casos se regularizan obligaciones que están prescritas para la administración tributaria pero no para su persecución penal. La administración tiene que aceptar un pago de una deuda prescrita, que se hace con el fin de evitar la responsabilidad penal. Para evitar cualquier tipo de controversia, la Ley General Tributaria (artículo 221.1, inciso *c*) y el Código Penal establecen ahora de forma expresa que las cantidades pagadas no serán objeto de devolución.

La ampliación de cinco a diez años de la prescripción del delito fiscal en algunos casos aumentará la complejidad de las regularizaciones voluntarias y, del mismo modo, la presentación de autoliquidaciones complementarias de obligaciones que están prescritas desde la perspectiva del plazo de cuatro años de la Ley General Tributaria. En efecto, a partir de ahora no sólo se

planteará si se regulariza o no el quinto año para evitar una eventual responsabilidad penal si la cuota defraudada fuera superior a 120.000 euros. Habrá que ver qué es lo que ocurre con los años anteriores hasta llevar al décimo, siempre que concurra alguna de las circunstancias del artículo 305 bis del Código Penal.

III. ASPECTOS PROCEDIMENTALES

1. *Consideraciones previas*

El delito fiscal plantea diversas cuestiones de carácter procedimental. Muchas de ellas tienen su origen en la conexión objetiva que existe entre los procedimientos de comprobación tributaria —especialmente el procedimiento de inspección— y el proceso penal por delito contra la hacienda pública.

En efecto, los hechos que se comprueban en el procedimiento inspector son relevantes tanto a efectos tributarios como penales. De hecho, la sospecha de la comisión de un delito fiscal suele surgir durante la tramitación del procedimiento de inspección, que es donde, generalmente, aparecen los primeros medios de prueba, y en ocasiones los decisivos, para fundamentar la posterior condena en el proceso penal.⁸ En suma, como ha señalado la doctrina

las comprobaciones efectuadas en el procedimiento inspector pueden ser utilizadas en el proceso penal; a la inversa, los hechos probados en el proceso penal serán también relevantes en el procedimiento tributario. Se produce de ésta manera una coincidencia o interferencia material entre ambos procedimientos, lo que puede dificultar su necesaria separación.⁹

Los problemas principales que se plantean tienen que ver con el hecho de que ambos procedimientos se rigen por principios y normas diferentes que, en ocasiones, son contrapuestos. Mientras que el procedimiento de inspección tiene como finalidad verificar la correcta aplicación del sistema tributario —que es con el que se obtiene buena parte de los ingresos destinados para financiar los gastos públicos— el procedimiento penal pretende conservar el ordenamiento jurídico, reprimiendo aquellos actos considera-

⁸ 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; trabajo consultado en la base de datos *Aranzadi Insignis*.

⁹ *Idem*.

dos punibles mediante la imposición de una pena. Las diferencias entre ambos procedimientos afectan fundamentalmente a la posición jurídica que tiene el contribuyente en ambos procedimientos, y a la práctica y valoración de las pruebas correspondientes.

Por la naturaleza de este trabajo no podemos analizar todos y cada uno de las cuestiones que se plantean derivadas de la relación que existe entre ambos procedimientos. De dichas cuestiones nos ocuparemos, en primer lugar, de aquellas que están relacionadas con la subordinación que existe del procedimiento tributario de inspección al procedimiento de carácter penal. Y, a continuación, trataremos un aspecto concerniente a la función de auxilio al orden jurisdiccional penal que tiene atribuida la administración tributaria al efecto de perseguir delitos contra la hacienda pública. Se trata en particular de la intervención de los inspectores de Hacienda durante el proceso penal, bien a título de peritos, de testigos, peritos-testigos. No nos ocuparemos de otra cuestión de indudable importancia en este ámbito, como es el alcance del derecho a no autoincriminarse. La razón de que omitamos esta cuestión es que su análisis específico se realiza en otro capítulo de esta obra.

2. La subordinación del procedimiento de inspección al procedimiento penal

La legislación española, al menos hasta la reforma de 2012 del artículo 305 del Código Penal por la Ley Orgánica 7/2012, ha adoptado un sistema de articulación entre los procedimientos de comprobación y el penal basado en el principio de subordinación del procedimiento tributario al proceso penal y la consiguiente primacía de los órganos del orden jurisdiccional penal sobre la administración tributaria. Siguiendo a Ruiz García, esta preferencia se pone de manifiesto en los siguientes aspectos:¹⁰ en primer lugar, el pase del tanto de culpa al órgano judicial o la remisión del expediente al Ministerio Fiscal determinan la paralización del procedimiento tributario, y la correspondiente remisión de las actuaciones administrativas hasta la finalización del proceso penal. En segundo lugar, dentro del proceso penal, corresponde al juez penal determinar el importe de la cuota defraudada y valorar los elementos de prueba, sin que esté vinculado por las actuaciones administrativas previas. En tercer y último lugar, al reanudar el procedimiento tributario cuando finalice el proceso penal la administración tributaria deberá respetar el contenido de la resolución judicial que ponga fin al proceso.

¹⁰ *Idem.*

Es el artículo 180.1 de la Ley General Tributaria, antes de su modificación en 2015, el que establece la obligación de paralizar el procedimiento tributario, señalando que cuando

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.

A su vez este precepto se desarrolla en el artículo 32 del Reglamento del Procedimiento Sancionador Tributario (Real Decreto 2063/2004, del 15 de octubre), que concreta cómo debe producirse la paralización del procedimiento tributario en función del momento en que aprecie que la conducta pudiera ser constitutiva de delito. Así, por ejemplo, cuando tal apreciación tiene lugar durante el procedimiento sancionador, y se hubiera dictado la liquidación, el artículo 32.2 del Reglamento del Procedimiento Sancionador Tributario dispone que se suspenderá la tramitación del procedimiento sancionador y también se suspenderá “la ejecución de la liquidación hasta que recaiga la correspondiente resolución judicial”.

Pero, lo que no puede soslayarse es que el artículo 180.1 de la Ley General Tributaria, antes de su modificación en 2015, exigía que el pase del tanto de culpa a la vía penal debe producirse tan pronto como la administración tributaria tenga constancia de los hechos que le permitan considerar que ha podido cometerse un delito de defraudación tributaria. Este requisito legal, desde esta perspectiva, constituye en cierto modo una garantía para el contribuyente, en el sentido de que la administración tributaria no puede prolongar a su arbitrio el procedimiento administrativo en la medida en que cuando es posible apreciar la comisión del delito de defraudación tributaria, se impone la obligación de pasar el tanto de culpa a la vía penal. A pesar de ello, la administración tributaria goza de un cierto margen de apreciación, lo que puede provocar en algunos casos que se retrase dicha remisión de modo injustificado, especialmente cuando con ello lo que se pretende es acumular medios de prueba para posteriormente aportarlos en la vía penal, utilizando a tal efecto las facultades y potestades que el ordenamiento reconoce a la administración tributaria, que son de especial relevancia cuando se trata del procedimiento de inspección. Para estos casos la normativa no establece ninguna consecuencia, sin perjuicio de que algún autor haya señalado que los medios de prueba recabados por la administración tribu-

taria con posterioridad al momento en que era objetivamente apreciable la comisión del delito deben considerarse nulos de pleno derecho.¹¹ Lamentablemente, no hemos podido localizar ningún pronunciamiento judicial que enjuicie una situación como la descrita, por lo que es difícil precisar si los tribunales llegarían o no a dicha conclusión sobre la nulidad de los medios de prueba recabados por la administración tributaria cuándo objetivamente ya debería haberse pasado el tanto de culpa a la vía penal. Ello es relevante, porque cuando formalmente se acuerda el pase del tanto de culpa, la administración tributaria no puede continuar su actividad comprobadora al suspenderse sus actuaciones y, como disponía el artículo 180.1 de la Ley General Tributaria, en su redacción anterior a 2015, “las actuaciones administrativas realizadas durante el periodo de suspensión se tendrán por inexistentes”.

Por otro lado, como puede verse —con carácter general— la remisión del tanto de culpa a la vía penal supondrá la paralización del procedimiento administrativo sin que se haya dictado la liquidación correspondiente y se exija al contribuyente el pago de la deuda. Esta circunstancia puede poner en peligro la recaudación del crédito tributario, si bien es verdad que el juez penal, y también la propia administración tributaria, pueden adoptar medidas cautelares para amortiguar la posibilidad de que se produzca el peligro descrito. En particular, el artículo 81.8 de la Ley General Tributaria autoriza a la administración tributaria a adoptar medidas cautelares cuando “con motivo de un procedimiento de comprobación e investigación inspectora se haya formalizado denuncia o querrela por delito contra la Hacienda Pública o se haya dirigido proceso judicial por dicho delito”. No obstante, ya que se trata de una medida cautelar temporal, porque la medida cautelar administrativa adoptada cuando se remite el asunto a la vía penal se mantiene única y exclusivamente hasta que el órgano judicial competente adopte la decisión procedente sobre su conversión en medida jurisdiccional o su levantamiento.

Con todo lo relevante es que hasta la reforma de 2012 del Código Penal, la administración tributaria no podía dictar la correspondiente liquidación respecto a las obligaciones tributarias cubiertas por la denuncia o querrela de delito, todo ello sin perjuicio de que en el informe de la Inspección de Hacienda que se acompaña con la denuncia o querrela del Ministerio Fiscal se suele contener una propuesta de la liquidación que correspondería practicar al contribuyente. Por lo tanto, si bien es cierto de que formalmente no se dictaba liquidación alguna, materialmente la cuota correspondiente sí solía estar calculada por parte de la administración tributaria.

¹¹ *Idem.*

En este punto haré una mención especial de la modificación que se introduce en el 2012, en el artículo 305.5 del Código Penal. Ahí se establece lo siguiente respecto a esta cuestión:

Cuando la Administración Tributaria apreciare 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 la Hacienda Pública. La liquidación indicada en primer lugar en el párrafo anterior 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 pudiese prestar garantía en todo o en parte, excepcionalmente 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 regulación plantea, a nuestro juicio, algunas dudas de calado. La primera es que en la práctica puede resultar complejo distinguir entre los “conceptos y cuantías no vinculados con el posible delito” y aquellos conceptos, y cuantías que sí lo están. Por ejemplo, piénsese en una inspección del impuesto sobre sociedades de los ejercicios 2010 y 2011. En el primero, se declararon bases imponibles negativas, y en el segundo, se compensaron dichas bases, no resultando a pagar cantidad alguna en ninguno de ellos. Pensemos que a continuación, la inspección considera que en 2010 no existía realmente una base imponible negativa, reflexionando, que lo que había existido era una base imponible positiva, pero con una cuota a liquidar irrisoria y, por lo tanto, muy inferior a 120.000 euros. En cambio, como se elimina la base imponible negativa de 2010, se regulariza el 2011, que es cuando esa base imponible negativa se compensó, resultando una cuota a pagar que supera ampliamente los 120.000 euros. En esta situación nos parece que ambas liquidaciones tienen conceptos y cuantías vinculados con el posible delito fiscal, por lo que no sería posible dictar una de ellas,

que tendría que ser la de 2010, al margen del proceso penal que, en su caso, tuviera lugar a continuación.

Otra duda que plantea la nueva redacción es ¿qué sucede con la liquidación que contiene elementos vinculados con el posible delito? Y aquí las dudas surgían fundamentalmente porque el Código Penal se remite a lo que establezca la Ley General Tributaria y, hasta 2015, nada se ha previsto al respecto, salvo lo que el propio Código Penal establece en el sentido de que esta segunda liquidación podrá ser ejecutada en la vía de apremio, salvo que el juez penal, de oficio o a instancia de parte, hubiere acordado la suspensión de las actuaciones de ejecución, lo que precisará, salvo que la ejecución pudiera ocasionar daños irreparables o de muy difícil reparación, la previa aportación de una garantía. Ahora el artículo 254.1 dispone lo siguiente:

Frente a la liquidación administrativa dictada como consecuencia de lo dispuesto en el artículo 250.2 de esta Ley, no procederá recurso o reclamación en vía administrativa, sin perjuicio del ajuste que proceda con arreglo a lo que se determine en el proceso penal, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 305 del Código Penal y en el 257 de esta Ley, correspondiendo al Juez penal determinar en sentencia la cuota defraudada vinculada a los delitos contra la Hacienda Pública que hubiese sido liquidada al amparo de lo previsto en el apartado 5 del artículo 305 del Código Penal y en el Título VI de esta Ley. En ningún caso los defectos procedimentales en que se hubiese podido incurrir durante la tramitación administrativa, producirán los efectos de extinguir total o parcialmente la obligación tributaria vinculada a delito ni los previstos en las letras a) y b) del artículo 150.6 de esta Ley en relación con las actuaciones desarrolladas por la Administración Tributaria tendentes a la liquidación de la deuda tributaria.

A la vista de lo anterior, lo cierto es que en la vía penal la potestad para fijar la cuota tributaria parece que va a seguir correspondiendo al órgano judicial, por lo que las liquidaciones que haya dictado la administración tributaria en principio no vincularían en el orden penal, en la medida en que así no está dicho expresamente en el Código Penal. Esta es la interpretación que se deriva del artículo 305.5 del Código Penal cuando dice que la liquidación dictada por la administración tributaria se ajustará “a lo que se decida en el proceso penal”.¹²

¹² En este sentido se pronuncia Bertrán Girón, Fernando, “El proyecto de ley de reforma del artículo 305 del Código Penal: principales novedades”, *Carta Tributaria. Monografías*, núm. 20, 2012; (documento consultado en la *laleydigital.es*), cuando dice que “al remitirse el artículo 305.5 del [Código Penal] a las normas fiscales, por el momento este sistema no desapodera al juez penal de su competencia prejudicial y preferente para determinar la cuota tributaria defraudada —que será la que integre en su caso la responsabilidad civil ex delicto—”.

Al mantenerse la potestad del juez penal de determinar la cuantía defraudada, a lo que se añade la posibilidad de la administración tributaria de dictar liquidaciones separadas, es posible que se produzcan situaciones difíciles de resolver, especialmente cuando en la vía penal se necesiten computar conceptos y cuantías comprendidos en la liquidación que la administración tributaria consideró que no estaban vinculados con el delito fiscal. Si esto es así, es posible que se sancione dos veces los mismos hechos, particularmente cuando la administración tributaria impone una sanción administrativa al contribuyente por los hechos liquidados en la liquidación que no se remite a la vía penal. Del mismo modo, podría darse la extraña situación en que el contribuyente recurre con éxito esta liquidación —obteniendo una resolución que considera que no se había dejado de ingresar cuota alguna—, y en cambio en la vía penal se concluye que dichos conceptos y cuantías deben computarse al efecto de calcular la posible defraudación cometida en aplicación del artículo 305 del Código Penal.

A la vista de lo anteriormente expuesto, parece razonable exigir a la administración tributaria que actúe con suma cautela, limitándose a liquidar de forma separada sólo aquellos aspectos que de forma clara y palmaria no inciden en los conceptos y cuantías que sí son objeto de remisión a la vía penal. Con ello se limitará la posibilidad de que se produzcan resoluciones contradictorias entre los órdenes jurisdiccionales tanto en el administrativo y como en el penal, que pueden ser difíciles de resolver en la práctica.

El tercer aspecto, sobre el que se proyectaba la subordinación del procedimiento administrativo al procedimiento penal, es cuando se reanuda el procedimiento tributario tras finalizar el proceso penal. Aquí la administración tributaria debe respetar el contenido de la resolución judicial que ponga fin al proceso. En particular, el artículo 180.1 de la Ley General Tributaria, antes de su modificación en 2015, señalaba que “la sentencia condenatoria de la autoridad judicial impedirá la imposición de sanción administrativa”. Es claro que este precepto recoge el principio de *non bis in idem* con el fin de impedir que los mismos hechos sean sancionados dos veces, en este caso en las vías penal y administrativa. Además, la misma norma establece también que “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”.

La decisión adoptada en la vía judicial, a pesar de no haberse apreciado la existencia de delito, vincula a la administración tributaria en cuanto a los hechos probados. Sin embargo, es muy frecuente que la decisión judicial,

que en muchos casos adopta la forma de auto y no de sentencia, no recoja una declaración acerca de los hechos que se consideran probados y cuáles no, por lo que la vinculación a la que alude el artículo 180.1 de la Ley General Tributaria tiene menor alcance en la práctica que el que se desprende de su tenor literal.

3. La intervención de la inspección de hacienda en el proceso penal

Como hemos visto, el procedimiento penal es precedido por una actuación de la administración tributaria que generalmente tiene lugar en el curso de un procedimiento de inspección. Es aquí donde se advierte la posible comisión de un delito fiscal por el contribuyente, lo que lleva a la administración tributaria a proceder conforme a lo dispuesto en la Ley General Tributaria. En la práctica ello se concreta en la remisión a la jurisdicción penal o al Ministerio Fiscal del expediente del procedimiento, que suele estar acompañado de las diligencias correspondientes y de un informe donde se describe la conducta del obligado tributario y se recoge una propuesta de la cuota que ha podido ser objeto de defraudación.

Lo habitual es que se remita el expediente al Ministerio Fiscal, que a continuación presentará, en su caso, la correspondiente denuncia o querrela contra el contribuyente. En la generalidad de los casos, la denuncia o querrela del Ministerio Fiscal se fundamenta exclusivamente en las actuaciones realizadas por la administración tributaria, y particularmente en el informe emitido por la Inspección de Hacienda, que estará firmado por los funcionarios correspondientes.

Por otra parte, una vez que se pone en marcha el procedimiento penal, es habitual que el órgano judicial solicite la colaboración de la administración tributaria, habida cuenta del carácter técnico de la materia tributaria y, en algunos casos, por la falta de especialización en este ámbito. Ello lleva a que se llame al procedimiento penal a funcionarios de la administración tributaria, generalmente inspectores de hacienda, para que den su parecer sobre la existencia o no de una defraudación tributaria, determinando la cuantía a la que asciende, en su caso, tal defraudación. Los inspectores que intervienen en el proceso penal son, en muchas ocasiones, los mismos que dirigieron el procedimiento de inspección previo, y que firmaron, en su caso, el informe en el que se basó la denuncia o querrela del Ministerio Fiscal. No obstante, es cierto que en ocasiones son personas diferentes. Esta situación tan peculiar ha planteado en la práctica diversos interrogantes.

El primero de ellos es si estos inspectores de hacienda intervienen en el proceso penal en condición de peritos, testigos o bajo una denominación que se ha utilizado en la práctica forense pero que no existe en ley procesal penal como es la de perito-testigo.¹³ La condición de perito o testigo en el proceso penal del inspector de hacienda no carece de importancia, pues tiene, entre otros efectos, el hecho de que exista o no la posibilidad de ser objeto de recusación, que concurre cuando se tiene la condición de perito pero no cuando se interviene como testigo. Con carácter general, la jurisprudencia española ha otorgado el carácter de prueba pericial al informe y a la posterior ratificación por parte del inspector de hacienda. No obstante, en determinados casos lo que ha llevado a considerar que el inspector intervenía como testigo ha sido el hecho de que el inspector que participa en el proceso penal es el mismo que desarrolló las actuaciones de procedimiento de inspección anterior, por lo que se ha entendido que su presencia en el proceso penal es para aportar su testimonio sobre hechos percibidos por él personalmente. En otros casos, que son los menos, se ha utilizado la denominación perito-testigo, lo que constituye una prueba más de la indefinición que existe sobre la condición con la que actúan los inspectores de hacienda en el proceso penal.

Sin embargo, la cuestión expuesta —sin hacerla de menos— no es la que más conflictos ha planteado en la práctica. El siguiente problema tiene quizás más calado, ya que ha sido resuelto de forma clara por la jurisprudencia. En este sentido, en el proceso penal además de actuar como denunciante o parte acusadora el Ministerio Fiscal, suele comparecer también la administración tributaria, a través de la abogacía del Estado, actuando como parte acusadora conjuntamente con el Ministerio Fiscal. Esta circunstancia podría poner en cuestión la imparcialidad de los inspectores de hacienda que auxilian al juez penal, en la medida en que tienen una relación de dependencia con una de las partes acusadoras, como es la administración tributaria. Esta afirmación parece lógica, al menos *a priori*, pues no parece que el inspector de hacienda tenga una posición distinta a una de las partes acusadoras, máxime cuando en la mayoría de los casos el informe que sirve de base a las partes acusadoras es el que él mismo u otro compañero de la administración emitió durante el procedimiento previo de inspección.

La situación anterior ha llevado a que en la práctica se haya intentado repetidas veces la recusación directa de los inspectores de hacienda que intervienen como peritos en los procesos penales por delito fiscal. Aquí la

¹³ Véanse Ribes Ribes, Aurora, *op. cit.*, pp. 135-139 y Hermosín, Montserrat, *Procedimiento sancionador tributario*, Cizur Menor, Aranzadi-Asociación Española de Asesores Fiscales, 2008, pp. 376-387.

jurisprudencia no ha accedido a este planteamiento, y ha respondido señalando que, el hecho de que los inspectores de hacienda pertenezcan a la administración tributaria no puede suponer de forma automática su recusación, en la medida en que su condición de funcionarios públicos garantiza la imparcialidad porque su actuación debe estar dirigida a servir con objetividad los intereses generales.¹⁴

Salvada esta cuestión, el tercer aspecto que debe examinarse es si los informes que emiten los inspectores de hacienda son o no realmente pruebas periciales y el valor que tienen en el seno del proceso penal. La finalidad de la prueba pericial es llamar al proceso a un experto cuando sea “preciso conocer o apreciar algún hecho o circunstancia importante en el sumario [para la que sea necesario o conveniente] conocimientos científicos o artísticos” (artículo 456 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal). Por lo tanto, la prueba pericial no procede cuando se trata de una cuestión meramente jurídica, en la que está en juego cómo se interpretan y aplican las normas tributarias a un caso concreto.

Aquí de nuevo la práctica se separa en gran medida de la teoría, pues en la mayoría de los casos los informes de la Inspección de Hacienda son auténticas pericias en derecho; esto es, no se trata realmente de la opinión de un experto sobre materias ajenas a la ciencia jurídica, sino que consisten fundamentalmente en una explicación sobre cómo hay que aplicar las normas tributarias para determinar la cuota tributaria que ha sido objeto de defraudación a la vista de los hechos y pruebas recabados. En la medida en que ello es así, al menos en la mayoría de los casos, parece claro que este tipo de pericias deberían ser inadmitidas, porque el objeto de las mismas debe recaer sobre cuestiones técnicas, científicas y artísticas, dado que la competencia para interpretar las normas es exclusiva del juez.

Pues bien, esta objeción no parece haber tenido eco en sede judicial, ya que no existen, o por lo menos no hemos podido localizar, que en sede penal se haya inadmitido como pruebas periciales los informes y la posterior rati-

¹⁴ Cabe destacar la Sentencia del Tribunal Supremo del 29 de mayo de 2009, recurso 1842/2008, que señala lo siguiente: “...tiene declarado esta Sala, respecto al valor que tienen los dictámenes periciales emitidos por los Inspectores de la Agencia Tributaria... que la vinculación laboral de estos Inspectores, que tienen la condición de funcionarios públicos, con el Estado, titular del ius puniendi, no genera ni interés personal que les inhabilite, por lo que ni constituye causa de recusación ni determina pérdidas de imparcialidad. [La] admisión como Perito de un Inspector de Finanzas del Estado en un delito Fiscal, no vulnera los derechos fundamentales del acusado, atendiendo, precisamente a que el funcionario público debe servir con objetividad a los intereses generales, sin perjuicio, obviamente, del derecho a la parte a proponer una prueba pericial alternativa a la ofrecida por el Ministerio Fiscal” (fundamento jurídico 7o.).

ficación realizada por los inspectores de la administración tributaria, a pesar de ser materialmente “pericias en derecho”. De hecho, y esta es la otra cuestión a la que nos vamos a referir aquí, los informes de la Inspección de Hacienda aunque formalmente no vinculan a los órganos del orden jurisdiccional penal, en la práctica tienen muchísima importancia pues tienden a ser seguidos por los tribunales, sobre todo a la vista del carácter técnico de la materia tributaria. En esta situación, en la que quien emite la pericia es al fin y al cabo un “empleo de una de las partes acusadoras”, y esa pericia tiene de hecho un valor trascendental sobre el pronunciamiento que pueda adoptar el juez penal, lo que se puede plantear es con qué medios de defensa cuenta el acusado en el procedimiento penal.

En nuestra opinión, la primera vía de oposición es el acierto que pueda tener la defensa del acusado en el trámite de ratificación del informe de la Inspección de hacienda. En este trámite la defensa puede realizar preguntas al inspector de Hacienda que actúa como perito. Preguntas que en la medida en que estén bien formuladas y se sustenten en razonamientos apropiados, pueden servir para poner en cuestión las conclusiones del perito de la administración tributaria, debilitando así el valor que de hecho tienen dichos informes para los órganos del orden jurisdiccional penal. En particular lo que establece el artículo 480 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal es que las “partes que asistieren a las operaciones o reconocimientos podrán someter a los peritos las observaciones que estimen convenientes, haciéndose constar todas en la diligencia”.

Otra vía de defensa, además de la ya señalada, es que la representación del contribuyente proponga el nombramiento de un perito, a lo que le habilita el artículo 471 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal cuando dice que “el querellante tendrá derecho a nombrar a su costa un perito que intervenga en el acto pericial. El mismo derecho tendrá el procesado”. La finalidad de nombrar un perito de parte es incorporarlo al proceso para que pueda exponer una versión alternativa sobre la cuestión tributaria objeto de debate. Se trata de una cuestión de gran relevancia, pues lo “habitual en el juicio por delito contra la Hacienda Pública [es] que se produzca una controversia técnica acerca de la adecuación a derecho de la cuota tributaria que la Administración y el Ministerio Fiscal afirman que ha sido objeto de defraudación”.¹⁵

Conforme al artículo 472 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal, si se hace uso de esta facultad, “las partes... manifestarán al Juez el nombre del perito, y ofrecerán, al hacer esta manifestación, los comprobantes de tener

¹⁵ Iglesias Capellás, Joan, *op. cit.*, trabajo consultado en la base de datos: *laleydigital.es*.

la cualidad de tal perito la persona designada”. A efectos de la elección de la persona que vaya a ocupar esta posición, lo lógico es que el nombramiento recaiga en un experto en derecho tributario que pueda exponer con claridad y sencillez su versión sobre la materia y que tenga cierta “apariencia de imparcialidad”, con el fin de incrementar el valor que a sus conclusiones pueda dar el órgano judicial encargado de resolver. En la práctica es habitual que el nombramiento del perito de parte recaiga en personas que han sido con anterioridad inspectores de hacienda, o que tienen la condición de profesores de universidad de derecho financiero y tributario o hacienda pública.

Con todo, estos informes del perito de parte suelen acabar siendo, al igual que las pericias de la Inspección de Hacienda, pericias de derecho lo que debería llevar a su inadmisión, particular que no sucede en la práctica. Es más, aunque tampoco estas pericias vinculan al juez penal, lo cierto es que constituyen una herramienta relevante para la defensa del contribuyente procesado, toda vez que constituye un instrumento para exponer durante el proceso una versión alternativa a la de la administración tributaria sobre la cuestión tributaria objeto de debate.

IV. BIBLIOGRAFÍA

- BERTRÁN GIRÓN, Fernando, “El proyecto de ley de reforma del artículo 305 del Código Penal: principales novedades”, *Carta Tributaria. Monografías*, núm. 20, 2012.
- HERMOSÍN, Montserrat, *Procedimiento sancionador tributario*, Cizur Menor, Aranzadi-Asociación Española de Asesores Fiscales, 2008.
- IGLESIAS CAPELLÁS, Joan, “La prejudicialidad tributaria en el proceso penal por delito contra la Hacienda Pública”, *Impuestos*, t. I, núm.3, 2013.
- 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.
- RIBES RIBES, Aurora, *Aspectos procedimentales del delito de defraudación tributaria*, Madrid, Iustel, 2007.
- VEGA BORREGO, Félix Alberto, “El nuevo régimen de las infracciones y sanciones tributarias”, *Cuadernos de derecho para ingenieros*, Madrid, Iberdrola-La Ley, 2013.
- VARIOS AUTORES, *Memento penal 2011*, Madrid, Ediciones Francis y Taylor, 2011.

CAPÍTULO SEXTO

PROHIBICIÓN DE DISCRIMINACIÓN: LA IGUALDAD EN MATERIA TRIBUTARIA Y SU APLICACIÓN EFECTIVA*

Juan ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN**

SUMARIO: I. *Planteamiento: el marco constitucional del principio de igualdad y no discriminación.* II. *El principio de igualdad.* III. *La aplicación efectiva del principio de igualdad tributaria en la jurisprudencia constitucional.* IV. *El principio de igualdad desde una dimensión territorial.* V. *El principio de igualdad en materia de gastos.*

I. PLANTEAMIENTO: EL MARCO CONSTITUCIONAL DEL PRINCIPIO DE IGUALDAD Y NO DISCRIMINACIÓN

1. *El marco normativo del principio de igualdad y no discriminación*

El principio de igualdad y no discriminación se configura y conforma en el constitucionalismo moderno como un principio básico que orienta la acción legislativa de cada Estado, así como el principio que mejor consagra el ideal de justicia que han de perseguir los distintos poderes del Estado. Principio que en la Constitución mexicana¹ ocurre cuando en el quinto apartado del artículo 1o. prohíbe expresamente “toda discriminación motivada por origen

* Este trabajo se ha realizado en el marco del proyecto CEAL UAM-Santander “La fiscalidad como incentivo de las relaciones económicas y comerciales entre España y América Latina” y el proyecto DER2012-31931, del Ministerio de Economía y Competitividad español. Una versión de este mismo artículo pero no referenciada a México ha sido publicado en la Revista de Derecho en Sociedad de la Universidad Latinoamericana de Ciencia y Tecnología de San Juan de Costa Rica (ULACIT).

** Catedrático de derecho financiero y tributario en la Universidad Autónoma de Madrid.

¹ Utilizamos la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, publicada en el *Diario Oficial de la Federación* del 5 de febrero de 1917, siendo su última reforma la del 11 de junio de 2013 publicada en el *Diario Oficial de la Federación*.

étnico o nacional, el género, la edad, las discapacidades, la condición social, las condiciones de salud, la religión, las opiniones, las preferencias sexuales, el estado civil o cualquier otra que atente contra la dignidad humana y tenga por objeto anular o menoscabar los derechos y libertades de las personas”; o de igual forma, en el artículo 4o. cuando proclama que “el varón y la mujer son iguales ante la ley”. La Constitución Española de 1978 (en adelante CE) igualmente incorpora, como más adelante veremos, varios preceptos en los que proclama desde perspectivas distintas el principio de igualdad.

En España, el marco normativa básico en el que se contempla el principio de igualdad es la CE de 1978. En ella, el legislador constituyente configuró en materia financiera y tributaria, en primer lugar, una serie de principios, tales como el principio de igualdad tributaria o prohibición de discriminación, el principio de legalidad, el principio de capacidad económica, el principio de generalidad, progresividad, no progresividad, etcétera. En segundo lugar, la CE configuró tales principios constitucionales como elementos básicos del ordenamiento financiero y ejes sobre los que se asientan los distintos institutos financieros (los tributos, el ingreso o crédito público, los ingresos patrimoniales, el presupuesto del Estado). Y, finalmente, el legislador constituyente atribuyó un valor normativo inmediato, vinculante y directo de tales principios constitucionales, así como su aplicabilidad por los tribunales de justicia y también, por supuesto, por el Tribunal Constitucional (TC).

La CE forma parte del ordenamiento jurídico y, como tal, en tanto las disposiciones constitucionales tienen un claro contenido normativo, la han de “cumplir” y “aplicar” todos sus destinatarios, ciudadanos, poderes públicos. Hasta el punto de que su *incumplimiento* o la violación de cualquiera de los mencionados *principios específicos* que se enuncian en el artículo 31, de la CE, podrá motivar un recurso o cuestión de inconstitucionalidad ante el TC.

Por consiguiente, existe una idea preliminar básica en relación con la CE y al principio de igualdad, ya que la primera recoge este principio junto con otros principios que constituyen los elementos básicos del “sistema financiero” o eje del sistema financiero. La CE reúne principios que son *efectivos* y no meramente programáticos puesto que tienen valor vinculante —obligan a todos— y porque existe una instancia “jurisdiccional” —el TC— que juzga la efectiva adecuación de tales principios a la CE, sin perjuicio de que también el resto de los tribunales ordinarios de justicia pueden y deben emitir un *juicio de constitucionalidad positiva*.

El valor esencial que tienen los principios constitucionales en el ordenamiento financiero se debe a su recepción, fundamentalmente, en los artícu-

los 31 y 134 de la CE. En el primero de ellos se enumeran y regulan, en los apartados uno y tres, los principios referidos a los ingresos; en el segundo, en el apartado dos, los principios referidos al gasto.

Artículo 31.

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

2. El gasto público realizará una asignación equitativa de los recursos públicos y su programación y ejecución responderán a los criterios de eficiencia y economía.

3. Sólo podrán establecerse prestaciones personales o patrimoniales de carácter público con arreglo a la Ley.

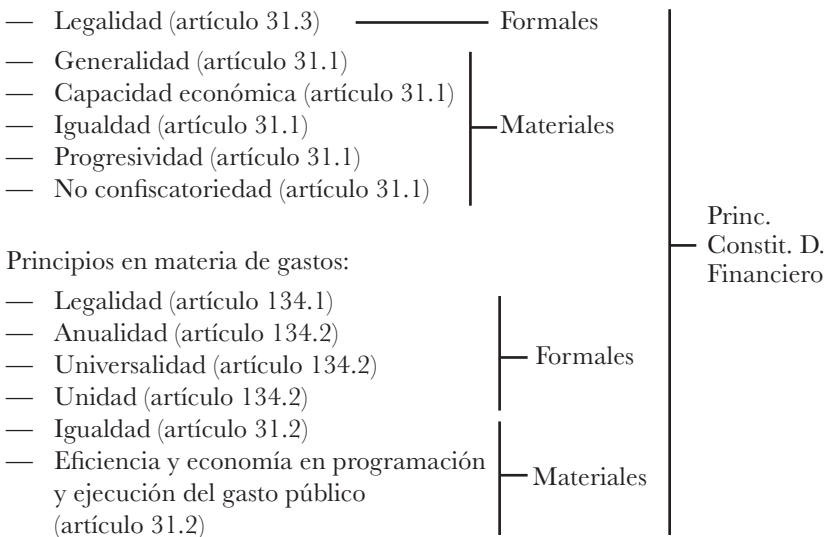
Artículo 134.

1. Corresponde al Gobierno la elaboración de los Presupuestos Generales del Estado y a las Cortes Generales su examen, enmienda y aprobación.

2. Los Presupuestos Generales del Estado tendrán carácter anual, incluirán la totalidad de los gastos e ingresos del sector público estatal y en ellos se consignará el importe de los beneficios fiscales que afecten a los tributos del Estado.

Siendo estos los principios constitucionales del ordenamiento financiero, podemos sistematizar los mismos en el siguiente cuadro:

Principios en materia de ingresos:



2. *Principio de igualdad y justicia tributaria*

El elenco de principios reconocidos en el máximo nivel posible —en la CE—, se traduce en la obligación de someter toda la actividad financiera —su legislación y su ejecución— a los principios citados. Y se ha de someter toda la actividad financiera —actividad de los entes públicos territoriales consistente en obtener ingresos para destinarlos al gasto público—, a tales principios recogidos en sendos preceptos, porque todos ellos son los que conforman los principios de la justicia financiera. Ésta se alcanza o consigue con la combinación del conjunto de principios enumerados, y no sólo con alguno de ellos considerado aisladamente. El principio de igualdad o no discriminación es, desde luego, un principio básico y central en la configuración de un sistema financiero de ingresos y gastos justo, pero no es el único que permite lograr la justicia del sistema. Desde una perspectiva más sectorial, un sistema tributario es más justo cuanto más presentes estén los principios referidos a los ingresos tributarios. Los principios materiales de justicia tributaria son los recogidos en el artículo 31.1 de la CE referidos a la capacidad económica, la igualdad, la generalidad, el principio de progresividad y no confiscatoriedad. Principios que son relativos a los ingresos tributarios y reflejan la idea de justicia que la comunidad organizada políticamente profesa en la esfera concreta de los tributos. Por lo que, cada vez que “establezca” el legislador un tributo se ha de hacer de acuerdo con tales principios. Y todos ellos reflejan el ideal de justicia ya que ésta en materia tributaria se alcanza con la lectura conjunta y la combinación de principios y no con la presencia aislada de alguno de ellos. Lo mismo se puede decir en relación con los principios referidos al gasto público (artículo 31.2 de la CE). De ahí que la justicia financiera (que es la *suma* de la justicia en materia de ingresos fundamentalmente tributarios y la justicia en materia de gasto) se consigue con la combinación del conjunto de principios y no con cada uno aisladamente considerado.

Por ejemplo, pensemos en los resultados que se producirían de una lectura aislada del principio de igualdad respecto del resto de principios materiales de justicia tributaria. Porque si el principio de igualdad —que se puede considerar el principio central del que se derivan el resto además de ser el que mejor expresa el valor de justicia—, lo proyectáramos autónoma e individualmente sobre el sistema tributario, obligaría a establecer un sistema igualitario de reparto de la carga tributaria; esto es, un reparto idéntico de tributación para todos los contribuyentes. La igualdad en la ley y ante la misma exigiría una tributación idéntica para la generalidad de contribuyentes. Pero una igualdad material o real así —puramente aritmética—

sería aberrante, en la medida en que la igualdad verdadera exige un trato desigual para situaciones desiguales. Y es evidente que esa desigualdad en el trato se hace efectiva permitiendo que otros principios constitucionales entren en juego a los efectos de introducir criterios que permitan diferenciar las situaciones que no son iguales; por ejemplo, a través del principio de capacidad económica, que permitirá un trato fiscal diferente a los sujetos con diferentes niveles de renta o de capacidad de pago.

3. *Distintas manifestaciones del principio de igualdad*

El alcance y contenido de cada uno de los principios constitucionales de justicia financiera han tenido que ir perfilándose por el TC. Si nos centramos exclusivamente en el principio de igualdad podemos extraer dos grandes conclusiones de la doctrina sentada por dicho Tribunal, una referida a la ubicación del principio en la CE, y otra, a la aplicación o interpretación de dicho principio.

Por lo que se refiere a la ubicación del principio de igualdad, el TC dejó sentado de forma rotunda desde el inicio de su jurisprudencia que el lugar en el se contempla y regula dentro de la CE condiciona y determina su alcance y contenido diferente. Y ello porque el principio de igualdad se contempla en diferentes preceptos, lo cual no es irrelevante ni en lo formal ni materialmente.²

En primer lugar, se refiere a la igualdad como un valor superior, señalándose en concreto en el artículo 1.1 de la CE que, “España se constituye en un Estado social y democrático de Derecho, que propugna como valores superiores de su ordenamiento jurídico la libertad, la justicia, la igualdad y el pluralismo político”.

Junto a este contenido, en segundo lugar, el artículo 9.2 ofrece un principio de igualdad material, “corresponde a los poderes públicos promover las condiciones para que la libertad y la igualdad del individuo y de los grupos en que se integra sean reales y efectivas”.

En tercer lugar, y de modo semejante a la Constitución mexicana en su artículo 1o., el artículo 14 de la CE establece un principio de igualdad ante la ley, “los españoles son iguales ante la ley, sin que pueda prevalecer discriminación alguna por razón de nacimiento, raza, sexo, religión, opinión o cualquier otra condición o circunstancia personal o social”.

² Como posteriormente analizaremos, una de las primeras sentencias del TC —la sentencia del Tribunal Constitucional 27/1981, del 20 de julio— mantenía este criterio en su fundamento jurídico 4o. Lo valora críticamente, Escribano López, Francisco, *La configuración jurídica del deber de contribuir. Perfiles constitucionales*, Madrid, Civitas, 1988, pp. 263 y ss.

Finalmente, el artículo 31.1 de la CE recoge el llamado principio de igualdad tributaria “todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio”.

Junto a esa ubicación distinta que determina una proyección y contenido diferente, el TC, en la labor de delimitación del alcance del mencionado principio, ha concluido en segundo lugar, que la aplicación (o interpretación) de los principios y, en especial, del principio de igualdad del artículo 31.1 no puede ser realizada de forma aislada sino referenciándolos con el resto, pues como antes señalábamos, el principio de igualdad es en sí mismo poco expresivo de la justicia tributaria sino va unido a otros principio materiales como el principio de capacidad económica o el de progresividad. Desde esta perspectiva, los *principios materiales de justicia en el ámbito tributario* son como una *trenza* que para sujetarse requiere de su aplicación e interpretación conjunta.³

El alcance diferente del principio de igualdad por su contenido y ubicación se traduce, a los efectos que aquí nos interesa, en primer lugar, en la existencia de un principio de igualdad con dos contenidos distintos, el principio de igualdad formal o *igualdad subjetiva* del artículo 14 de la CE, y el principio de igualdad tributaria o *igualdad objetiva* del artículo 31.1 de la CE. El resto de manifestaciones del principio de igualdad recogidas en el artículo 1.1 (que lo contempla como un principio general y valor superior del ordenamiento jurídico), o en el artículo 9.2 (como principio de igualdad material), no afectan a la configuración del sistema tributario como sistema basado en la igualdad y no discriminación. Por tanto, es el alcance y significado del principio de igualdad de los artículos 14 y 31.1, el primero en cuanto a la igualdad formal y *subjetiva*, y el segundo, como igualdad material u *objetiva*, lo que requerirá de un análisis detallado por ser ahí en donde surge el conflicto sobre su exacta y verdadera proyección en el sistema tributario.⁴

La STC 27/1981, en su fundamento de derecho 4o., así como la STC 54/1993, del 15 de febrero, en su fundamento de derecho 1o., lo advirtieron con toda claridad cuando señalaron que “la igualdad que se reclama en el artículo 31 de la Constitución Española va íntimamente enlazada al

³ En expresión de Ramallo Massanet, Juan, “Hacia un concepto constitucional de tributo”, en Varios Autores, *Temas pendientes de derecho tributario*, Barcelona, Cedes, 1997, p. 38.

⁴ Véase la reciente y magnífica monografía de Rodríguez Bereijo, Álvaro, *Igualdad tributaria y tutela constitucional. Un estudio de jurisprudencia (igualdad tributaria del artículo 31., CE e igualdad ante la ley del artículo 14 CE: el problema del recurso de amparo en materia tributaria)*, Madrid, Marcial Pons, en especial, 2011, pp. 81 y ss.

concepto de capacidad económica y al principio de progresividad, por lo que no puede ser, a estos efectos, reconducida, sin más, a los términos del artículo 14 de la Constitución Española”.

Y en segundo lugar, el alcance diferente del principio de igualdad por su ubicación se traduce en la protección desigual jurisdiccional ante el TC que tiene uno y otro principio. La vulneración del principio de igualdad del artículo 14, es susceptible de recurso de amparo ante dicho TC, dado que, como reconoce el artículo 53.2 de la CE,

...cualquier ciudadano podrá recabar la tutela de las libertades y derechos reconocidos en el artículo 14 y la Sección primera del Capítulo segundo [artículos 15 a 29] ante los Tribunales ordinarios por un procedimiento basado en los principios de preferencia y sumariedad y, en su caso, a través del recurso de amparo ante el Tribunal Constitucional. Este último recurso será aplicable a la objeción de conciencia reconocida en el artículo 30 [artículo 30.2].

Por tanto, la violación del principio de igualdad del artículo 14 de la CE abre la puerta a que *cualquier ciudadano* acuda al TC en defensa del derecho que le otorga dicho principio. Ahora bien, dado que el principio de igualdad tributaria se establece en el artículo 31, y los derechos y libertades susceptibles de ser recurridos en amparo son los enmarcados en los artículos 14-30, la eventual vulneración del principio de igualdad tributaria del artículo 31.1 no será susceptible de recurrirse en amparo. Su quebranto, únicamente es susceptible de ser planteado ante el TC, bien por un recurso de inconstitucionalidad (cuya interposición está fuertemente limitada ex artículo 162 de la CE, al presidente del gobierno, defensor del pueblo, representantes del Congreso y del Senado, y asambleas de comunidades autónomas), o bien por una cuestión de inconstitucionalidad (que es la facultad que brinda el artículo 163 de la CE a todo órgano judicial para acudir al TC cuando “considerare, en algún proceso, que una norma con rango de ley, aplicable al caso, de cuya validez dependa el fallo, pueda ser contraria a la Constitución”).

Es evidente que la ubicación distinta y, por lo tanto, el distinto nivel de protección responde al diferente contenido del principio que tutela, de forma que como la igualdad del artículo 14 es una igualdad ante la ley y ante la aplicación de la misma, la violación del derecho derivado de este principio permite acudir al ciudadano en amparo, mientras que la eventual vulneración del principio de igualdad tributaria impide la utilización de esta vía por atribuir a este principio un *contenido menor* o, al menos, no necesitado de *mayor* protección. Como señalan los autos del TC 230/1984, fundamento jurídico 1o. y 392/1985, fundamento jurídico 2o.,

...han de rechazarse aquellas demandas de amparo en las que, so pretexto de la invocación formal del artículo 14 de la Constitución Española, y sin un enlace subsumible en el marco de este precepto, lo que realmente se denuncia es una vulneración de los principios de capacidad económica, de justicia, igualdad tributaria y progresividad del artículo 31.1 de la Constitución Española.

Ciertamente, como denuncia el TC, el hecho de tener la vía expedita para recurrir en amparo, invocando el artículo 14 ante la vulneración del derecho a la igualdad, ha provocado que una gran mayoría de vulneraciones de la igualdad tributaria del artículo 31.1 de la CE se fundamenten y canalicen impropriamente como violaciones de la igualdad ante la ley del artículo 14 de la CE,⁵ lo que siempre ha sido rechazado por el TC:

Las referencias al artículo 14 de la Constitución Española no dejan de ser meras invocaciones retóricas, mediante las cuales ha tratado la recurrente de superar las evidentes dificultades que, para la sustanciación de este procedimiento, representaba el hecho de que el precepto verdaderamente fundamentador de su demanda —el artículo 31.1— no figure entre los susceptibles de protección por la vía de amparo.

El demandante no demuestra en qué modo ha sido vulnerado su derecho a la igualdad ante la ley por haber sido objeto de un trato fiscal distinto respecto de otros contribuyentes en situación idéntica a la suya, toda vez que no consta —y nada alega el recurrente sobre ello— que al practicarse las liquidaciones del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos, se hayan aplicado a otros contribuyentes las correcciones monetarias que el demandante de amparo reclama para sí. Razón por la cual el problema que plantea el recurrente queda reducido a una discrepancia relacionada con la justicia tributaria no subsumible en el principio de igualdad proclamado en el artículo 14 de la Constitución Española.⁶

II. EL PRINCIPIO DE IGUALDAD

1. *Contenido y alcance*

Ya hemos dicho que el principio de igualdad en materia tributaria contemplado en el artículo 31.1 de la CE, tiene un significado específico, distinto del principio de igualdad general del artículo 14 de la CE, cuyo conteni-

⁵ *Ibidem*, pp. 114 y ss.

⁶ STC 54/1993, del 15 de febrero, fundamento jurídico 2o.

do esencial se ha identificado tradicionalmente con el derecho fundamental de la persona a no sufrir discriminaciones jurídicas arbitrarias.⁷

Decíamos también que existen dos manifestaciones claras del principio de igualdad con un alcance y significado diferente, una establecida en el artículo 14 y otra en el artículo 31.1. En el primero, se prohíbe una discriminación basada en una diferenciación de índole *subjetiva*. Por tanto, garantiza la *igualdad ante la ley* prohibiendo discriminaciones en razón de criterios subjetivos o por la condición de la persona. En el ámbito tributario no cabría establecer una desigualdad en el tratamiento fiscal por razón de sexo, religión, etcétera.

En cambio, el artículo 31 de la CE prohíbe la discriminación fundada en *elementos objetivos*. Por consiguiente, en este caso se garantiza la *igualdad en la ley*, y se prohíben discriminaciones o desigualdades de trato en el reparto de la carga tributaria sobre la base de circunstancias o criterios objetivos.

La igualdad material exige un tratamiento desigual cuando la capacidad económica es distinta. La igualdad formal exige un tratamiento igual cuando la capacidad económica es la misma. Por tanto, las situaciones económicamente iguales (la misma capacidad económica) han de ser tratadas de igual forma, de manera que se consiga, tanto la equidad horizontal —que supone un tratamiento idéntico a los que están en la misma situación—, como la equidad vertical —que requiere un tratamiento diverso a quienes no se encuentren en idéntica situación—.

Ahora bien, si todo eso no debe plantear especiales problemas como de hecho no los plantea en la doctrina científica y jurisprudencial, la duda surge a la hora de plantearse si cabe en algún caso el trato diferenciado ante situaciones iguales; la cuestión podría plantearse en términos interrogativos como si ¿las situaciones económicamente iguales (ante una misma capacidad económica) pueden ser tratadas de forma desigual? A ello el TC, desde sus primeras sentencias de 1981, ha respondido, como vamos a ver en el siguiente apartado.

2. *El principio de igualdad en la doctrina del TC: la distinción entre igualdad formal o ante la ley e igualdad material alcance*

En efecto, a este interrogante el TC ha dado respuesta manifestando, en primer lugar, que el principio de igualdad no veda cualquier desigualdad,

⁷ Véase Palao Taboada, Carlos, “Apogeo y crisis del principio de capacidad contributiva”, en Varios Autores, *Estudios en homenaje al profesor Federico de Castro*, Madrid, Instituto Nacional de Estudios Jurídicos-Tecnos, 1976, vol. II, p. 411.

entre otras razones, porque si la igualdad formal exige un tratamiento igual cuando la capacidad económica es la misma, y la igualdad material exige un tratamiento desigual cuando la capacidad económica es distinta, será necesario discriminar en la norma (formalmente) para alcanzar la igualdad real (materialmente). Se trata, en definitiva, de reconocer la posibilidad y conveniencia de establecer “regulaciones cuya desigualdad formal se justificara en la promoción de la igualdad material para reequilibrar la desigualdad originaria de las condiciones económicas, sociales, o de posición jurídica de las personas”.⁸

El TC español, en su ya clásica sentencia 27/1981, del 20 de julio, sienta las bases de lo que será su doctrina sobre el principio de igualdad material al entender en su fundamento jurídico 4o. que,

El legislador constituyente ha dejado bien claro que el sistema justo que se proclama no puede separarse, en ningún caso, del principio de progresividad ni del principio de igualdad. Es por ello —porque la igualdad que aquí se reclama [se refiere a la del artículo 31.1 de la CE] va íntimamente enlazada al concepto de capacidad económica y al principio de progresividad— por lo que no puede ser, a estos efectos, simplemente reconducida a los términos del artículo 14 de la Constitución: una cierta desigualdad cualitativa es indispensable para entender cumplido este principio. Precisamente la que se realiza mediante la progresividad global del sistema tributario en que alienta la aspiración a la redistribución de la renta.⁹

Pocos años después, en la STC 8/1986, del 21 de enero, el TC insiste en el fundamento jurídico 4o. en la idea de que el principio de igualdad exige un mínimo de desigualdad formal para progresar hacia la igualdad sustancial, entre otras cosas, porque la realidad social desigual, legitima el trato claramente diferenciado arbitrado por la ley. Por lo que,

⁸ Rodríguez Bereijo, Álvaro, *El sistema tributario en la Constitución (los límites del poder tributario en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional)*, Madrid, núm. 36, septiembre-diciembre de 1992, p. 47, por referencia a las sentencias del Tribunal Constitucional 3/1983, fundamento jurídico 3o. y 98/1985, fundamento jurídico 9o. Y también recientemente en *Igualdad tributaria...*, *cit.*, pp. 167 y ss.

⁹ A esa conclusión llega tras afirmar en dos párrafos anteriores del mismo fundamento jurídico 4o. que, “a diferencia de otras Constituciones, la española, pues, alude expresamente al principio de la capacidad contributiva y, además, lo hace sin agotar en ella —como lo hiciera cierta doctrina— el principio de justicia en materia contributiva... pero el servicio de esta lógica no asegura, por sí solo, «un sistema tributario justo, inspirado en los principios de igualdad y progresividad»”.

...la igualdad a que se refiere el artículo 14 de la Constitución Española lo es ante la ley y ante la aplicación de la ley. Lo que no protege dicho precepto constitucional, como derecho fundamental, es la legítima aspiración a la igualdad material o de hecho, frente a desigualdades de trato que no derivan de criterios jurídicos discriminatorios, sino de otras circunstancias objetivas y razonables.

Pero al interrogante planteado con anterioridad de si las situaciones económicamente iguales pueden ser tratadas de forma desigual, el TC ha respondido, en segundo lugar, que aunque el principio de igualdad no veda cualquier desigualdad, sí estará prohibida la desigualdad que no sea —como señala esta última STC citada— razonable y carezca de fundamentación.

El problema, entonces, se traslada ahora a determinar lo que es *razonable* o *fundado*. Y sobre ello, el TC también se ha pronunciado interpretando que, en concreto, para considerar cuándo una desigualdad no es razonable o carece de razón, habrá que atender a criterios como la semejanza de las situaciones que se comparan, la existencia de desigualdades artificiosas o injustificadas, la licitud y justificación de la diferenciación de trato y del fin perseguido con tal distinción, así como proporcionalidad de las consecuencias perseguidas.

Estos criterios se condensan fundamentalmente en la STC 76/1990, del 26 de abril, en cuyo fundamento jurídico 9o. El Tribunal resume su doctrina sobre la igualdad ante la ley o igualdad formal, en las siguientes cuatro máximas:

1o. No toda desigualdad de trato en la ley supone una infracción del artículo 14, CE, sino sólo la que diferencia entre situaciones iguales y que carece de una justificación objetiva y razonable.

2o. El principio de igualdad exige que a iguales supuestos de hechos se apliquen iguales consecuencias jurídicas, considerándose iguales dos supuestos de hecho cuando la utilización o introducción de elementos diferenciadores sea arbitraria o sin fundamento racional.

3o. El principio de igualdad no prohíbe al legislador cualquier desigualdad de trato, sino sólo aquellas desigualdades que resulten artificiosas o injustificadas por no venir fundadas en criterios objetivos y suficientemente razonables.

4o. Para que la diferenciación resulte constitucional, ha de ser lícito el fin que se persigue y, además, que las consecuencias jurídicas que resultan de tal distinción sean adecuadas y proporcionadas a dicho fin, de manera que la relación entre la medida adoptada, el resultado que se produce y el fin pretendido sea proporcional y sin resultados gravosos o desmedidos.

En definitiva, el artículo 14 prohíbe desigualdades subjetivas y a su vez el artículo 31.1 permite un tratamiento desigual si existe una “justificación objetiva y razonable”.¹⁰ La razonabilidad se mide en términos de compatibilidad con los preceptos, valores y principios constitucionales. Y la objetividad es la adecuación y proporcionalidad entre la consecuencia jurídica del trato desigual y las circunstancias de hecho. Una desigualdad es o no razonable o carece de razón en función de criterios referidos:

- a) A la existencia de semejanza de las situaciones comparadas.
- b) A la existencia de desigualdades artificiosas o injustificadas.
- c) A la licitud de la diferenciación y del fin perseguido.
- d) A la adecuación y proporcionalidad de las consecuencias buscadas.

Por tanto, esta es la doctrina básica del TC sobre el principio de igualdad y no discriminación en el ámbito tributario. Sin embargo, debemos estudiar ahora de forma más detallada y detenida, esa misma doctrina en supuestos concretos planteados y resueltos por éste.

III. LA APLICACIÓN EFECTIVA DEL PRINCIPIO DE IGUALDAD TRIBUTARIA EN LA JURISPRUDENCIA CONSTITUCIONAL

De la doctrina sustantiva del TC analizada hasta ahora sobre el principio de igualdad y no discriminación en el ámbito tributario, se puede concluir afirmando que, si bien el principio de igualdad se opone a la discriminación en el tratamiento tributario de situaciones que pueden considerarse iguales; no obstante, permite que la ley establezca un trato desigual si se funda éste en criterios objetivos y suficientemente razonables. Así, para determinar cuándo ocurre eso, es decir, cuándo una diferenciación en el tratamiento fiscal está basada en criterios razonables y objetivos, y no violenta el principio de igualdad, el TC ha elaborado una larga y constante doctrina jurisprudencial¹¹ de la que se pueden extraer tres reglas o máximas.

¹⁰ En expresión de las SSTC 67/1982, del 15 de noviembre y la 96/2002, del 25 de abril.

¹¹ Además de las sentencias que citemos posteriormente, véanse las importantes SSTC 46/1999, del 22 de marzo; FJ 2, 200/2001, del 4 de octubre; FJ 4.a), 39/2002, del 14 de febrero; FJ 4, 96/2002, del 25 de abril, FJ 7 y 152/2003, del 17 de julio, FJ 5.c). Por último, de igual forma debemos mencionar las siguientes sentencias del TC sobre las materias que se mencionan: la STC 32/2000, del 3 de febrero, sobre la diferencia de trato no justificado entre funcionarios que han desempeñado un cargo alto y los que no lo han hecho; las SSTC 239 y 240/2001, del 18 de diciembre, sobre la exención en el impuesto municipal sobre bienes inmuebles de inmuebles pertenecientes a las universidades públicas; la STC 69/2002, del 21 de marzo, relativa a la aplicación de la exención del citado impuesto sobre bienes

Este hecho determina que no se pueda apriorísticamente juzgar sobre la idoneidad o constitucionalidad de un diferente tratamiento fiscal arbitrado en la Ley, ya que será siempre necesario *analizar caso por caso* si esa diferenciación es objetiva y razonable al cumplirse las tres reglas que pasamos a estudiar.

La primera regla exige que el juicio de igualdad o desigualdad se haga sobre unos *términos de comparación homogéneos*. Se puede ilustrar esta primera exigencia con dos sentencias dictadas por el TC, una apreciando la vulneración del principio de igualdad por la falta de homogeneidad en los términos de comparación utilizados para dar un trato diferente, y otra despreciando dicha vulneración por ser situaciones comparables.

En el primer caso, la STC 45/1989, del 20 de febrero, declaró contrario a la Constitución el sistema de tributación conjunta de la unidad familiar de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF) de 1978, la cual obligaba a tributar conjuntamente a la unidad familiar (cónyuges más los hijos) acumulando todas sus rentas, a diferencia de las uniones no matrimoniales o uniones sin vínculo matrimonial, que debían tributar de forma individual. Este régimen provocaba que, por efecto de la progresividad del impuesto, resultara mucho más beneficiosa la fiscalidad de las uniones de hecho o sin vínculo matrimonial que la de las uniones matrimoniales.¹²

En este caso, el TC apreció un trato desigual entre dos situaciones homogéneas: una persona casada y otra soltera que obtuvieran la misma renta estarían sujetas a un tratamiento fiscal diferente; el soltero estaría sujeto a contribuir con base en su renta, mientras que el casado debería tributar por

inmuebles a las administraciones públicas institucionales demandantes de amparo; la STC 210/2002, del 11 de noviembre, sobre la vulneración por resolución judicial del derecho a la igualdad en la aplicación de la ley y a la tutela judicial efectiva, en relación con la impugnación de una ordenanza fiscal municipal; la STC 164/2005, del 20 de junio, relativa a la vulneración del derecho a la presunción de inocencia y del principio de igualdad en la aplicación de la Ley (artículo 14 de la CE); la STC 33/2006, del 13 de febrero, referida a la conformidad del principio de igualdad con el régimen tributario de los pagadores de pensiones alimenticias en el impuesto sobre la renta de las personas físicas; la STC 54/2006, del 27 de febrero, referida a la deducción por adquisición de vivienda habitual en los casos de cuentas vivienda y en los casos de adquisición de plazas de garaje y otros anexos junto con la vivienda; la STC 295/2006, del 11 de octubre, sobre vulneración del principio de igualdad de los artículos 14 y 31.1 de la CE, en el impuesto sobre la renta de las personas físicas, y la STC 91/2007, del 7 de mayo, de un recurso de amparo referido al principio de igualdad (artículos 14 y 31.1 de la CE) en el impuesto sobre la renta de las personas físicas. Todas ellas están disponibles en: <http://www.tribunalconstitucional.es>.

¹² Véase Arrieta, Martínez de Pisón, Juan, "La tributación de la familia en la reciente doctrina del Tribunal Constitucional", *Revista Derecho Privado y Constitución*, núm. 16, enero-diciembre, 2002, pp. 65-89.

la renta conjunta de él y de su cónyuge, lo cual, atendiendo a la tarifa progresiva en el impuesto sobre la renta de las personas físicas (IRPF), determina siempre una tributación superior.¹³

Por el contrario, la STC 57/2005, del 14 de marzo, no aprecia trato desigual porque no son homogéneos los términos de comparación cuando se confronta, en los casos de separación, el tratamiento fiscal de la obligación de pago de alimentos a los hijos establecida por decisión judicial (no deducible en el IRPF del pagador) con el de la pensión compensatoria al cónyuge (deducible).

La segunda regla establece que no toda discriminación o desigualdad de trato es contraria a la constitución sino sólo aquella carente de *justificación objetiva y razonable*.

En este caso, la STC 76/1990, del 26 de abril, considera que no es contrario a la Constitución el precepto que establece que el tipo de interés a satisfacer en los pagos de la administración a los contribuyentes sea el interés legal del dinero, mientras que el correspondiente en los pagos a la administración sea ese interés legal más un 25 por 100. En este caso, el TC consideró que esa diferenciación de trato sí responde a criterios objetivos y razonables, pues la distinta condición del sujeto deudor y de la garantía en la devolución por la condición del sujeto, justifica la oportunidad y razonabilidad de la medida:

...la clave de la diferenciación normativa se haya en evitar el grave perjuicio que para la Hacienda supondría que grupos enteros de contribuyentes dejaran en masa de pagar tempestivamente sus cuotas tributarias porque el coste del retraso les supusiera, de todos modos, un ahorro respecto del interés de mercado del dinero. Evitar este riesgo configura el fin que el legislador trata de lograr.

La tercera regla que se puede extraer de la jurisprudencia del TC para discernir si la discriminación violenta el principio de igualdad, es la referida a la proporcionalidad de la medida diferenciadora adoptada. Esto es, para que la desigualdad de trato sea admisible, no basta con que el fin perseguido por la misma sea legítimo y razonable, sino que, además, es indispensable que ese trato distinto se mantenga dentro de los *límites de la proporcionalidad*, evitando resultados especialmente *gravosos o desmedidos*.

¹³ En relación con el principio de igualdad en el IRPF desde una perspectiva comparada, Gutmann, Daniel, *El principio de igualdad y los regímenes especiales en el impuesto sobre la renta personal*, Upsala, EUCOTAX, 2009, 2010, 2011, pp. 1-36.

Ilustra elocuentemente esta tercera exigencia la STC 255/2004, del 29 de noviembre, que declaró inconstitucional por vulnerar el principio de igualdad el precepto que establecía que no tienen la consideración de deducibles, a efectos de determinar la base imponible de empresarios o profesionales en el IRPF, los pagos que se hagan a un miembro de la unidad familiar con ocasión de relaciones laborales.

La aplicación de este precepto determinaba que un empresario que pagara salarios a un miembro de su familia (hijos, cónyuge, etcétera) sería tratado a efectos fiscales de modo diferente a otro que pagara los mismos salarios pero a una persona ajena a su círculo familiar.

Ciertamente esta medida de trato desigual no era —como dijo el TC— “arbitraria”, pues buscaba la finalidad de evitar el fraude fiscal a través de contratos simulados, más fáciles de llevar a cabo en el ámbito de la confianza propio de las relaciones familiares. Sin embargo, el TC entiende que ese objetivo no permite ni puede convertir en admisible una medida tal que equivaldría a la afirmación de que todos los contratos entre miembros de la unidad familiar carecen de contenido real.

Para el Tribunal, la norma tiene una justificación razonable: la lucha contra el fraude amparada por la Constitución Española con base en el deber de contribuir, evitando la artificiosa transferencia de rentas entre diversos miembros de la unidad familiar o la simulación de gastos deducibles; dicha razón aboca a considerar que esta medida es constitucionalmente legítima. Ahora bien —se pregunta el TC— ¿son proporcionados los medios en atención a la finalidad perseguida? Y es ahí donde el TC responde negativamente al entender que la medida es desproporcionada en cuanto que la misma finalidad podría alcanzarse fijando otros límites más conformes con la realidad y, por tanto, más respetuosos con la justicia tributaria. Para ello, el legislador —sugiere el TC— podría exigir que se acredite la seriedad de los contratos celebrados entre miembros de la unidad familiar, imponiendo medios de prueba especiales que demuestren su existencia real y la efectividad, y realización práctica de las recíprocas prestaciones estipuladas.¹⁴

La Ley 44/1978 [del IRPF] genera una diferencia de trato entre unidades familiares que resulta incompatible con el artículo 14 CE; igualdad «en la

¹⁴ Véase el comentario de Gorospe Oviedo, Juan Ignacio, “STC 255/2004, del 22 de diciembre. Deducibilidad de los pagos entre miembros de la unidad familiar en el IRPF y aplicación de la deducción variable. Inconstitucionalidad y nulidad de diversos preceptos de la Ley 44/1978 por vulneración del principio de igualdad en la contribución al sostenimiento de los gastos de Estado (artículo 31.1, CE)”, disponible en: http://www.ief.es/documentos/recursos/publicaciones/jurisprudencia_constitucional/2004_STC255.pdf.

Ley» que, como hemos señalado en reiteradas ocasiones, impone al legislador el deber de dispensar un mismo tratamiento a quienes se encuentran en situaciones jurídicas iguales, con prohibición de toda desigualdad que, desde el punto de vista de la finalidad de la norma cuestionada, carezca de justificación objetiva y razonable o resulte desproporcionada en relación con dicha justificación. Lo que prohíbe el principio de igualdad son, en suma, las desigualdades que resulten artificiosas o injustificadas por no venir fundadas en criterios objetivos y razonables, según criterios o juicios de valor generalmente aceptados, por lo que para que sea constitucionalmente lícita la diferencia de trato, las consecuencias jurídicas que se deriven de tal distinción deben ser proporcionadas a la finalidad perseguida, de suerte que se eviten resultados excesivamente gravosos o desmedidos.

Si en la STC 146/1994 declaramos la inconstitucionalidad de un inciso del artículo 9.1 c) de la Ley 20/1989, de 28 de julio, porque, aun reconociendo efectos fiscales favorables a determinadas relaciones contractuales entre miembros de una misma familia, había fijado unos límites que se consideraron irrazonables, con mayor razón hay que declarar la inconstitucionalidad del artículo 19.2 b) de la Ley 44/1978, de 8 de septiembre, por vulneración del principio de igualdad en la contribución al sostenimiento de los gastos de Estado (artículo 31.1 CE), en la medida en que produce las siguientes consecuencias: en primer lugar, porque niega cualquier efecto fiscal a los contratos entre miembros de una misma familia, al no poder considerarse como gastos deducibles los pagos o prestaciones efectuadas ni como ingresos de perceptor los cobros percibidos; y, en segundo lugar, porque, al prohibir que el perceptor de las rentas las considere como un ingreso propio, está impidiendo la aplicación de la deducción variable prevista en el artículo 29 A) del mismo texto legal para las unidades familiares” (fundamentos jurídicos 4o. y 6o. respectivamente).

Igualmente, es reveladora de la doctrina del TC sobre el alcance de lo que es un término de comparación homogéneo, y lo que es una diferenciación objetiva y razonable a efectos del principio de igualdad de la STC 214/1994, del 14 de julio, en la que se analiza si quebranta el principio de igualdad la discriminación prevista en la Ley del IRPF entre becas públicas y privadas al quedar exentas sólo las primeras. El fundamento jurídico 8o. de la citada sentencia llega a la conclusión de la inexistencia de vulneración alguna del principio de igualdad con el argumento elocuente:

Es preciso determinar si la obtención de becas públicas y de becas privadas pueden calificarse como situaciones iguales y si el diferente trato dispensado por el legislador se funda en un criterio objetivo y razonable y es una medida adecuada y proporcionada al fin perseguido. Según el Abogado del Estado,

el fundamento objetivo y razonable del diferente régimen tributario de las becas radica en que mientras las becas públicas están sujetas a un estricto régimen jurídico, que afecta a su cuantía, requisitos y procedimiento, por el contrario las becas privadas quedan al arbitrio de quien las establece sin la garantía de un régimen jurídico como el previsto para las becas públicas. Las alegaciones anteriores han de ser acogidas. Entre otras razones, basta indicar que las becas públicas, en correspondencia con su objetivo social, sólo se destinan a los ciudadanos con menores recursos económicos, en cuantía determinada legalmente; lo que las diferencia sustancialmente de las ayudas privadas al estudio, otorgadas por diferentes entidades y empresas, en las que esa limitación de recursos no opera y, de otra parte, están al servicio de otras finalidades. Ni tampoco son comparables, en segundo término, las condiciones de acceso a las ayudas o el procedimiento a que se somete la concesión. En las becas públicas, en efecto, el acceso a la ayuda, dentro de los requisitos legalmente previstos en la convocatoria, posee un carácter general y no está circunscrito a determinados grupos de personas; y los actos que resuelven las convocatorias, por emanar de órganos de las Administraciones Públicas, pueden ser fiscalizados no sólo en vía administrativa sino también en sede jurisdiccional.

No cabe apreciar, en definitiva, que el precepto mencionado... vulnere los artículos 14 y 31.1 y 39 de la Constitución Española.

Sin embargo, esta conclusión no excluye una consideración adicional que realiza la propia sentencia del TC 214/1994, del 14 de julio, y que es absolutamente pertinente del alcance del principio de igualdad en materia tributaria. La relativa a que nada impide que, bajo ciertas condiciones, las becas privadas pueden servir a la misma finalidad general que las becas públicas, en cuyo caso “cabría establecer que las primeras pudieran acogerse a un régimen jurídico de concesión similar al de las segundas y, en tal caso, gozar de la exención fiscal reconocida a éstas por el precepto aquí impugnado” (fundamento jurídico 8.B).

Otra muestra paradigmática de los criterios empleados por el TC para permitir una diferenciación en el tratamiento tributario sin que esa desigualdad violente el principio de igualdad, es la STC 134/1996, del 22 de julio, que resuelve en sentido positivo sobre una discriminación establecida en la propia Ley del impuesto de personas físicas (IPF) entre trabajadores por cuenta ajena y funcionarios públicos.

En este caso, la Ley del IRPF (Ley 18/1991) introdujo una diferenciación entre las pensiones de invalidez permanente de la seguridad social — que declaró exentas— y las de los funcionarios públicos —que no estaban exentas— lo que para el TC supuso una clara vulneración del principio de igualdad consagrado en la Constitución:

...porque, desde la perspectiva de la finalidad de la norma, carece de una justificación objetiva, razonable y proporcionada. Dentro de los límites constitucionales, el legislador tributario goza de un ámbito de libertad de configuración. Por lo que respecta a las pensiones o prestaciones por incapacidad, puede optar, dentro del respeto a los principios y derechos que la Constitución consagra, entre considerarlas como riqueza que debe ser objeto de imposición, excluirlas del ámbito del hecho imponible del impuesto..., o, en fin, como sucede ahora, declararlas exentas. Pero en el legítimo ejercicio de su libertad de opción política, lo que no puede hacer es contravenir los principios establecidos en el artículo 14 de la Constitución Española y en el artículo 31.1 de la Constitución Española. Y es evidente que no se respeta el principio de igualdad tributaria cuando, como hace el artículo 9.1 de la Ley 18/1991, se declaran exentas las prestaciones por incapacidad permanente absoluta si han sido reconocidas al sujeto pasivo por la Seguridad Social y no si tal incapacidad se padece por los funcionarios de las Administraciones Públicas que están integrados en el régimen de clases pasivas.

En efecto, al declarar exentas las rentas de idéntica naturaleza (pensiones por incapacidad permanente absoluta) cuando el perceptor está en el sistema de la Seguridad Social y no cuando está adscrito al régimen de clases pasivas se vulnera el principio de igualdad tributaria y se utiliza un criterio de reparto de las cargas públicas carente de cualquier justificación razonable y, por tanto, incompatible con un sistema tributario justo como el que nuestra Constitución consagra en el artículo 31. Pues ello supone una diferencia de trato que, como decimos, hubiera requerido una justificación objetiva y razonable” (fundamento jurídico 8o.).

La discriminación entre ciudadanos por una supuesta desigualdad en la aplicación de la Ley es resuelta en la STC 8/1986, del 21 de enero, en sentido negativo; esto es, considerando que no se viola el principio de igualdad. En este caso, se denunció ante el TC la quiebra del principio de igualdad porque el órgano administrativo encargado de asignar valores catastrales o administrativos a los inmuebles, decidió aplicar la norma legal que le impone la revisión de los valores catastrales con antelación a la iniciación de los trabajos de revisión por otras administraciones tributarias.

El TC rechaza la existencia de una quiebra del principio de igualdad, ya que entiende que cada entidad administrativa tiene la potestad de decidir, en el ejercicio de su propia y autónoma competencia, el momento en que procede a la revisión de los valores catastrales de los inmuebles que tiene asignados. Como tampoco es contrario al citado principio de igualdad la decisión de realizar la revisión catastral por zonas o polígonos dentro de la misma ciudad, máxime tratándose de un municipio de dimensiones considerables, la decisión adoptada de revisar valores catastrales con anterior-

ridad a la iniciación de los trabajos de revisión por otras administraciones públicas, no carece de justificación razonable.

La desigualdad producida sólo podría infringir el derecho a la igualdad jurídica reconocida en el artículo 14 de la CE, en tanto y en cuanto fuese la consecuencia de un criterio jurídico adoptado para la aplicación de la ley, que careciera de justificación objetiva razonable. La igualdad en la aplicación de la ley que dicho precepto constitucional eleva a la categoría de derecho fundamental no ampara, sin más, la pretensión de que la norma jurídica no se aplique a la demandante mientras no se aplique a todas las demás afectadas por aquélla, no supone que necesariamente y, en todo caso, la ley haya de aplicarse simultáneamente a todos los que caen bajo su ámbito subjetivo de aplicación. Pero sí exige que no se adopten criterios para la ejecución de la norma que, habiendo de producir un resultado desigualitario, carezcan de una justificación objetiva o razonable (fundamento jurídico 6o.).

Recientemente, el Tribunal Constitucional ha vuelto a analizar la supuesta discriminación entre contribuyentes y la conculcación del principio de igualdad. La STC 19/2012, del 15 de febrero, analiza la vulneración del principio mencionado cuando varios contribuyentes tienen descendientes a su cargo y sólo uno es conviviente del descendiente a cargo, el cual puede practicarse únicamente la deducción por descendiente. En la sentencia, el Tribunal declara inconstitucional el requisito de la convivencia para la reducción del mínimo familiar por descendientes en el IRPF. Para el TC, el requisito de la convivencia de los descendientes menores de veinticinco años —necesario para poder reducirse el correspondiente mínimo familiar— vulnera el principio de igualdad, al otorgar un trato desigual que no está justificado, a los contribuyentes cuyos descendientes conviven con ellos, dependiendo económicamente de los mismos, frente a los contribuyentes cuyos hijos no conviven con ellos por la razón que sea, pero que también dependen económicamente de los mismos.

Para el Tribunal estaría justificada la diferencia de trato entre los contribuyentes que conviven con sus hijos y los contribuyentes separados o divorciados que satisfacen una pensión alimenticia a sus hijos por decisión judicial, ya que estos últimos tienen el beneficio fiscal de ver reducida la progresividad del impuesto por la aplicación separada de la escala de gravamen al importe de la pensión y al resto de la base liquidable, mas la diferencia de trato fiscal no estaría justificada en el caso de los contribuyentes, cuyos hijos menores de veinticinco años dependieran económicamente de los mismos; no obstante, que no pudieran practicarse el mínimo familiar por descendientes por el sólo hecho de que tales hijos no convivan físicamente con los

padres, al no cumplir el requisito de convivencia establecido en la Ley del IRPF, requisito que, en consecuencia, es declarado inconstitucional.¹⁵

IV. EL PRINCIPIO DE IGUALDAD DESDE UNA DIMENSIÓN TERRITORIAL

Si se estudia el principio de igualdad desde una perspectiva territorial, entendido éste como un principio que prohíbe la discriminación fiscal por razón del territorio, debemos empezar señalando que el citado principio, tal y como está establecido en la CE y en el bloque de constitucionalidad, no prohíbe cualquier tratamiento fiscal desigual por razón del territorio.

Por tanto, no es inconstitucional *per se* la desigualdad que se derive del ejercicio legítimo de las competencias en materia tributaria y financiera por parte de los territorios que forman el Estado español (comunidades autónomas, entidades locales y municipales, etcétera). El reconocimiento constitucional de un poder tributario y de unas potestades tributarias a las comunidades autónomas y a las entidades locales, así como la expresa declaración constitucional del principio de autonomía local y suficiencia financiera a las comunidades autónomas y los municipios, garantiza y avala esa diversidad tributaria territorial, como además lo prueba el hecho de que del ejercicio de tales competencias —del ejercicio del poder tributario y de las potestades tributarias—, existen diferencias fiscales territoriales, siendo quizá la más evidente la competencia de las comunidades autónomas para crear y establecer tributos propios.

El TC se ha pronunciado sobre este extremo en numerosas ocasiones. Entre sus pronunciamientos destaca la STC 37/1987, del 26 de marzo, en cuyo fundamento jurídico 10 advierte que:

La autonomía significa precisamente la capacidad de cada nacionalidad o región para decidir cuándo y cómo ejercer sus propias competencias, en el marco de la Constitución Española y del Estatuto. Y si, como es lógico, de dicho ejercicio derivan desigualdades en la posición jurídica de los ciudadanos residentes en cada una de las distintas Comunidades Autónomas, no por ello resultan necesariamente infringidos los artículos 1o., 9o. 2, 14, 139 y 149.1.1a. de la Constitución Española (ni los artículos 31.3, 38 y 149.1.13a.,

¹⁵ Sobre esta cuestión, ya me pronuncié en el mismo sentido del fallo del TC pero con anterioridad a la STC 19/2012, del 15 de febrero, en “Adecuación del impuesto a las circunstancias personales y familiares”, Cerdón Ezquerro, Teodoro y Rodríguez Ondarza, José Antonio (coords.), *El Impuesto sobre la renta de las personas físicas*, capítulo 20, Cizur Menor, Thomson-Civitas, 2009, pp. 753-798.

cabe añadir ahora), ya que estos preceptos no exigen un tratamiento jurídico uniforme de los derechos y deberes de los ciudadanos en todo tipo de materias y en todo el territorio del Estado.

En el mismo sentido se pronunció años después cuando analizaba la competencia de las comunidades autónomas para establecer recargos sobre tributos estatales la STC 150/1990, del 4 de octubre, la cual expresamente señaló que el principio de igualdad:

...no impone que todas las Comunidades Autónomas tengan que ejercer sus competencias «de una manera o con un contenido y unos resultados idénticos o semejantes». Menos aún exige que una Comunidad Autónoma se abstenga de ejercer sus competencias mientras las demás no utilicen las propias equivalentes o mientras el Estado, en uso de las que le corresponden, no establezca unos límites al ejercicio de las competencias autonómicas que aseguren una sustancial igualdad de resultados al llevarse a efecto estas últimas.

El ejercicio de la competencia de la Comunidad Autónoma de Madrid para establecer recargos sobre los impuestos estatales no requiere, por ello, una justificación explícita de la desigualdad tributaria que produce, ya que es una manifestación de su autonomía financiera, que tiene lugar en el marco de la Constitución Española (fundamento jurídico 7o.).

V. EL PRINCIPIO DE IGUALDAD EN MATERIA DE GASTOS

El principio de igualdad en materia de ingresos necesita ser complementada con una visión más amplia, dado que la igualdad no se requiere sólo del sistema tributario, sino también de los gastos públicos. Por tanto, la exigencia de igualdad no queda confinada en el ámbito del ordenamiento tributario, sino que se inserta en el ordenamiento financiero en su conjunto.

Por lo que, siendo el principio de igualdad un principio del ordenamiento financiero (de los ingresos y los gastos), será necesaria su presencia en ambos sectores para proceder a una valoración conjunta del sistema de ingresos y gastos públicos, así como para emitir un juicio acerca de la igualdad como valor presente en el ordenamiento financiero.

El principio de igualdad en materia de gastos se recoge, como hemos visto antes, en el artículo 31.2 de la CE, el cual señala que “el gasto público realizará una asignación equitativa de los recursos públicos y su programación y ejecución responderán a los criterios de eficiencia y economía”.

El principio de igualdad en el gasto —o de asignación equitativa como lo expresa la CE— está en íntima conexión con el artículo 9.2 de la CE, que es el que atribuye:

a los poderes públicos[el deber de] promover las condiciones para que la libertad y la igualdad del individuo y de los grupos en que se integra sean reales y efectivas; remover los obstáculos que impidan o dificulten su plenitud y facilitar la participación de todos los ciudadanos en la vida política, económica, cultural y social.

Finalmente, el principio de eficiencia y economía en la programación y ejecución de los gastos públicos, que es el otro principio al que se refiere el mencionado artículo 31.2 de la CE, no viene más que a incorporar un principio económico financiero de buena gestión del gasto público.

CAPÍTULO SÉPTIMO

DERECHO A UN PROCESO EQUITATIVO: LOS PROCEDIMIENTOS DE IMPUGNACIÓN DE ACTOS TRIBUTARIOS*

Santos GANDARILLAS MARTOS**

SUMARIO: I. *Introducción.* II. *La especialidad tributaria.* III. *Garantías de los contribuyentes.* IV. *Régimen jurídico de Ley General Tributaria 58/2003.* V. *Garantías en los procedimientos de aplicación.* VI. *Los límites temporales en los procedimientos de revisión.* VII. *Garantías en el procedimiento sancionador.* VIII. *Conclusiones.*

I. INTRODUCCIÓN

Las notas que a continuación encontrará el lector, no son más que un esbozo de una parte de lo que se han llamado “garantías del contribuyente” en los procedimientos tributarios, garantías y derechos que, en cierta medida, suponen un contrapunto a las prerrogativas y potestades de la administración tributaria. Ni por el espacio y tiempo concedido, ni por las limitaciones de quien lo intenta se pretende agotar la materia, nada más lejos de la intención de quien las escribe.

* Este trabajo se ha realizado en el marco del proyecto CEAL UAM-Santander “La fiscalidad como incentivo de las relaciones económicas y comerciales entre España y América Latina” y el proyecto DER2012-31931, del Ministerio español de Economía y Competitividad.

Debido al tiempo transcurrido entre la realización del proyecto, la redacción de este artículo y su publicación, la reforma llevada a cabo por la Ley 34/2015, del 21 de septiembre —de modificación parcial de la Ley 58/2003, del 17 de diciembre, General Tributaria (*Boletín Oficial Español* del 22 de septiembre) — no ha podido ser reflejada en este texto.

Por ello, todas las reflexiones que contiene deben entenderse referidas al texto de la Ley 58/2003 General Tributaria anterior a la citada reforma.

** Magistrado y profesor asociado en la Universidad Autónoma de Madrid.

El propósito es, simplemente, poner de relieve determinados aspectos y líneas generales de cómo operan algunas, como contrapunto y equilibrio de las potestades y prerrogativas de la siempre omnipotente administración pública.

Así, hablar de administración pública no es correcto; la tarea se complica un poco más, cuando el régimen jurídico de referencia es el del Estado español, complejo en su configuración política y jurídica. Por tanto, y aun a sabiendas del carácter fragmentario de la exposición, prescindiremos de cualquier referencia a otros entes territoriales que no sean el Estado, la administración central y la Ley General Tributaria.

De todas maneras, sirva en el foro al que va dirigido como una primera aproximación al ordenamiento tributario español, así como de descripción de cómo se han ido afrontando determinadas cuestiones relacionadas con la materia, en el intento de conseguir una posición de los obligados tributarios frente a la administración, cada vez más equilibrada, sin que por ello el principio de eficacia que inspira su actuación y el respecto al interés general se vean comprometidos.

II. LA ESPECIALIDAD TRIBUTARIA

Lo primero que podemos destacar es que el procedimiento administrativo, cuando de actos tributarios se trata, ha discurrido por vías procedimentales diferentes al resto de los actos emanados de las administraciones públicas.

La singularidad o especialidad de lo hacendístico y de lo tributario ha sido objeto de no pocas críticas.¹ Se ha manifestado a lo largo de la historia de nuestro ordenamiento jurídico,² y no supone más que la respuesta a las

¹ Martín Queralt, Juan, “La perenne singularidad de lo «tributario»”, *Revista Tribuna Fiscal*, núm. 27, 1993. En este trabajo el profesor Martín Queralt, al hilo de la crítica a la regulación que la Ley 30/92 hace en su disposición adicional quinta a la exclusión del régimen del procedimiento administrativo común al orden tributario, cuestiona la especialidad de la disciplina dentro del marco constitucional.

² La Constitución de Cádiz de 1812, receptora del espíritu revolucionario francés, desde su postulado de unidad jurisdiccional contempló la excepción para determinados negocios, como expresaba su artículo 278 la posibilidad de determinados tribunales especiales. Esta excepción a la unidad jurisdiccional no se aplicó, en principio, a la hacienda pública, estableciendo en el Decreto del 13 de septiembre de 1813 la competencia exclusiva de los tribunales ordinarios en los negocios contenciosos de la hacienda pública. Sin embargo, el funcionamiento endémico de los tribunales de justicia provocó que las necesidades económicas del Estado y la consiguiente agilidad exigida en los procedimientos de recaudación, pronto restableciera las potestades de autotutela en órganos específicos de la hacienda pública, pudiendo citar, a título de ejemplo, la Real Orden del 2 de agosto de 1819 y la tendencia del gobierno

necesidades que tuvo el legislador en cada momento, generalmente movido por la casi permanente situación precaria que ha caracterizado a nuestra hacienda pública.

En el siglo pasado, la Ley de Procedimiento Administrativo (en adelante LPA) del 17 de julio de 1958, en su exposición de motivos afirmaba que:

...[a]tiende, en primer lugar, a un criterio de unidad. Procura, en lo posible, reunir las normas de procedimiento de un texto único aplicable a todos los Departamentos ministeriales, con las salvedades que en su articulado y en las disposiciones finales se establecen respecto de los Ministerios militares. Respecta, sin embargo, la especialidad de determinadas materias administrativas, cuyas peculiares características postulan un procedimiento un procedimiento distinto del ordinario, y a las que la Ley se aplicara con carácter supletorio. Sin embargo, como la existencia de tales procedimientos en modo alguno puede justificar un régimen diferenciado del sistema de recursos y del silencio administrativo, en estos aspectos se mantiene la unidad de normas, salvo para las reclamaciones económico administrativas...

El propio espíritu de la LPA partía de la más absoluta especialidad del procedimiento económico administrativo limitándose, en su disposición final tercera, a encomendar a la presidencia del gobierno y al ministro de Ha-

liberal, dictándose tres decretos por los que se ordena la absoluta inhibición de las audiencias, jueces y demás magistrados frente a la actividad recaudatoria de la administración, a la que se atribuye el conocimiento de las reclamaciones que se susciten en la materia tributaria, confirmándose el carácter estrictamente administrativo del procedimiento de liquidación y cobranza de los tributos.

La Ley Camacho, del 31 de diciembre de 1881, por la que se reguló el procedimiento económico-administrativo, puso de manifiesto la prioridad que el legislador tenía para las cuestiones fiscales, estableciendo un régimen jurídico diferente para el resto del derecho administrativo, justificado por la complejidad de la materia. Posteriores textos legales como la Ley Azcarate, del 19 de octubre 1889, pese a los intentos de trazar líneas comunes con cierta vocación unificadora, mantuvieron la especialidad tributaria y se iniciaron, con el Reglamento del 15 de abril de 1890, las líneas definitorias del sistema distinguiendo entre la gestión y la resolución de las reclamaciones.

Con el Real Decreto del 29 de diciembre de 1892 se creó el Tribunal Gubernativo del Ministerio de Hacienda, consagrando la especial en materia de revisión y separando las funciones de gestión y liquidación de las revisoras. Lo podemos considerar el antecesor de los tribunales económico-administrativos que se crearon por Real Decreto-Ley del 16 de junio de 1924, a los que se atribuyó de manera exclusiva el conocimiento de las reclamaciones económico-administrativas a través del procedimiento establecido en el Reglamento del 29 de julio de 1924. La estructura y sistema fue mantenido por la Ley General Tributaria de 1963 y la actual Ley 58/2003, dando una apariencia de independencia y separación a tribunales económicos-administrativos, contribuyendo con ello a cierto grado de confianza en los administrados.

cienda la elaboración de un nuevo Reglamento de procedimiento para las reclamaciones económico-administrativas, "...ajustándose a las prescripciones de la nueva Ley...", lo que dio lugar al Decreto del 26 de noviembre de 1959. La posterior Ley 34/1980 atribuyó la competencia de los tribunales económico-administrativos dando lugar a un complicado sistema de recursos y reclamaciones (sobre evaluaciones globales, convenios en materia tributaria y el sistema de estimación objetiva), que la Ley General Tributaria en adelante (LGT) de 1963 no ordenó debidamente.

La actual Ley 30/1992 del 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y Procedimiento Administrativo Común, en su disposición adicional quinta y en la misma línea que su predecesora, consolida la especialidad del orden tributario en todas sus manifestaciones sobre todo en materia revisora.

Por lo que, debemos plantearnos cuál es el alcance de esta especialidad en el orden tributario, mantenida a lo largo de las distintas reformas legislativas, y si, bajo esta premisa, se ha alejado al contribuyente del habitual estándar de garantías y derechos que le son reconocidos en el resto de sus relaciones jurídicas con la administración pública.

Lo cierto es que en la actualidad bajo el gobierno de la Ley 58/2003, General Tributaria del 17 de diciembre y su Reglamento general de desarrollo, Real Decreto 520/2005, del 13 de mayo, se sigue con la tradición revisora española del acto tributario como disciplina separada del resto de los demás procedimientos administrativos. Lo que ha llevado a cabo la Ley General Tributaria 58/2003, en materia de revisión, ha sido elevar a rango de ley el régimen jurídico hasta ahora vigente contenido esencialmente en: el Real Decreto 2244/1979, del 7 de septiembre; la Ley 39/1980 de Bases sobre Procedimiento Económico-Administrativo; el Real Decreto Legislativo 2795/1980; el Real Decreto 391/1996, del 1o. de marzo por el que se aprobó el procedimiento en las reclamaciones económico-administrativas, y el Real Decreto 1163/1990 por el que se aprobó el Reglamento de devolución de ingresos indebidos. Así, lo reconoce la exposición de motivos de la propia Ley en su apartado VI.

También se ha pretendido una aproximación al régimen general de revisión previsto para el resto del derecho administrativo en la Ley 30/1992, todo ello, sin perjuicio de las especialidades propias de la materia tributaria (pese a lo controvertido de la expresión bajo la cual se esconden en ocasiones, más que especialidades, se trata de excepciones que casan mal con las garantías que para el resto del derecho administrativo se le reconocen al administrado).

El vigente régimen jurídico está incorporado en el título V de la Ley y en el Reglamento de revisión en vía administrativa, aprobado por el Real Decreto 520/2005.

El artículo 213.1 de la LGT reconoce que los actos y actuaciones de aplicación de los tributos y los actos de imposición de sanciones tributarias podrán revisarse, conforme a lo establecido en los capítulos siguientes, mediante:

- a) Los procedimientos especiales de revisión.
- b) El recurso de reposición.
- c) Las reclamaciones económico-administrativas.

Los procedimientos especiales de revisión son los establecidos en el artículo 216 de la LGT:

- 1) Revisión de actos nulos de pleno derecho.
- 2) Declaración de lesividad de actos anulables.
- 3) Revocación.
- 4) Rectificación de errores.
- 5) Devolución de ingresos indebidos.

La clasificación doctrinal, que se nos viene de inmediato a la cabeza, es la división entre actos de revisión de oficio y aquellos que son consecuencia de una impugnación o recurso de parte. Es en estos últimos y en los de aplicación de los tributos, donde vamos a analizar alguno de los ejemplos de las llamadas garantías de los contribuyentes.

III. GARANTÍAS DE LOS CONTRIBUYENTES

La posición que tiene el administrado en sus relaciones con la administración “ordinaria”,³ no era trasladable en los mismos términos cuando al otro lado de la relación jurídica se encontraba la administración tributaria.

En el fuero interno de la propia administración tributaria subyacía una mala conciencia, o por lo menos era conocedora del diferente trato que brindaba al obligado tributario. Si no, cómo interpretar que dentro de las encomiendas del Plan de Lucha Contra el Fraude, aprobado por el Consejo de Ministros del 27 de enero de 1995, se publicó un texto titulado “derechos y garantías de los contribuyentes”. Sin embargo, tenía un carácter más divulgativo de lo que eran cuestiones de trato y relación personal del fun-

³ Si se me permite la expresión, poco jurídica pero sí lo suficientemente gráfica para distinguirla de la administración tributaria.

cionario con el administrado; no obstante, fue inspiradora de la posterior Ley 1/1998, del 26 de febrero de derechos y garantías de los contribuyentes.

Se hacía necesaria una mayor aproximación al régimen jurídico común, independientemente de que tuviera lugar a través de una reforma de la propia Ley General Tributaria o de un texto independiente. La primera opción parecía la más razonable, en la medida que es mediante los diferentes procedimientos de aplicación de los tributos cuando se deben concretar las medidas específicas, cuyo conjunto constituya el acervo de los derechos y garantías del obligado tributario. De poco sirven las simples propuestas o declaraciones de intenciones sin el acometimiento de una reforma de cada procedimiento (gestión, inspección, recaudación, revisión y el propio procedimiento sancionador) los cuales están en la LGT y su desarrollo en los reglamentos. Sólo por medio de la reforma integradora en la propia Ley se podía conseguir con mayor grado de satisfacción este objetivo.

Sin embargo, fue otra la opción del legislador; no exento de cierto boato y *marketing* político,⁴ se publicó la Ley 1/1998 del 26 de febrero por la que se regulan los derechos y garantías de los contribuyentes. En la exposición de motivos de la Ley, en el apartado III, se explicita que la finalidad y lo que se busca es la incorporación al ordenamiento tributario del conjunto de derechos básicos del ciudadano reconocidos en la Ley 30/92. El propio Tribunal Constitucional ya había aludido en la sentencia 195/1994 ese “estatuto” del contribuyente, refiriéndose esencialmente a los destinatarios del deber general de contribuir del artículo 31 de la Constitución.⁵

La Ley 1/1998 nació con clara vocación de transitoriedad, ya que tal y como se reconocía en su exposición de motivos, no constituía más que un paso previo a la integración de los derechos y garantías del contribuyente en la posterior Ley 58/2003 del 17 de diciembre, General Tributaria, que ya estaba en estudio.

El alcance y satisfacción de la Ley fue muy desigual. Al margen de algunas cuestiones positivas: 1) como la regulación de las devoluciones y reembolsos del capítulo III; 2) la consagración con carácter general de los trámi-

⁴ Véanse los comentarios del profesor Palao Taboada, Carlos, “Lo «blando» y lo «duro» del Proyecto de Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes”, *Revista de Tributación y Contabilidad, Estudios Financieros*, núm. 38/1997, en el epígrafe de aspectos generales.

⁵ En su fundamento tercero se afirmaba “...En otras palabras, las potestades de que goza la Administración Tributaria y las correlativas obligaciones que se imponen integran un estatuto del contribuyente, configurado por derechos y deberes, que, habida cuenta de la especial situación de sujeción que supone la configuración de la relación tributaria en el artículo 31 de la Norma Fundamental como deber constitucional (STC 76/1990, fundamento jurídico 3.), debe poseer unos razonables niveles de certeza normativa que contrapesen las limitaciones legales al ejercicio de derechos individuales que la Constitución autoriza...”.

tes de alegaciones y audiencia previos de los artículos 21 y 22, como manera de proscribir la indefensión; 3) la automática suspensión de las sanciones sin necesidad de la aportación de garantías del artículo 35; 4) la suspensión de la enajenación de los bienes embargados hasta la firmeza de la liquidación del artículo 31.1, y 5) la reducción del plazo de prescripción de cinco a cuatro años en su artículo 24; el resto supuso una mera declaración de intenciones sobre la relaciones y comportamiento de la administración frente al contribuyente sin efectiva sanción en caso de contravención,⁶ incluso una reducción o merma de las garantías del contribuyente.

Resultó especialmente negativa la regulación que se hizo de los plazos y términos en los procedimientos de gestión e inspección. Pese a limitar el primero de ellos a una duración de seis meses, lo que no anudó efecto alguno a su incumplimiento y provocó cierta confusión en la jurisprudencia respecto a las consecuencias que se derivaban en el caso de que la administración lo superara.⁷ Al regular el plazo en el procedimiento de inspección, el artículo 29.4 estableció como fecha final en su cómputo, la del acto y no cuándo éste era notificado al interesado, lo que permitía a la administración datar el acto en cualquier momento anterior, sin posibilidad de control externo.⁸ La iniquidad en que se dejaba al contribuyente provocó su pronta modificación, y en la vigente LGT 58/2003 el artículo 150.1 entiende concluidas las actuaciones inspectoras “cuando se notifique o se entienda notificado el acto administrativo resultante de las mismas...”.

En el seno del procedimiento sancionador se consagró el principio de separación de procedimientos en el artículo 34, que pronto se manifestó como una mera separación de expedientes que poco o nada aportó a los

⁶ Palao Taboada, Carlos, *op. cit.*, p. 7.

⁷ Gandarillas Martos, Santos, *Garantías del contribuyente: prescripción y caducidad*, CGPJ-Fundación Wellington, 2006, pp. 322 y ss. Se produjo una polémica intensa entre los tribunales que sí consideraban y atribuían efectos fatales al incumplimiento del plazo como TSJ de Valencia del 27 de enero de 2005 que sostiene que “indiscutido el dato de hecho consistente en la superación del plazo legal de resolución contemplado en el artículo 23.1 de la Ley 1/1998, la consecuencia no puede ser otra, por aplicación de lo prevenido en el artículo 44.2 de la Ley 30/1992, que la de declaración de caducidad y archivo de las actuaciones”; el TSJ de Cataluña en la sentencia del 17 de mayo de 2005 o Aragón el 25 de mayo de 2005 y 30 de enero de 2004. Sin embargo, el TS zanjó la polémica en sentido contrario como lo reflejan sus sentencias del 29 de diciembre de 1998, 3 y 13 de junio de 2006, esta última interpretando la cuestión bajo el régimen de la Ley 1/98.

⁸ Palao Taboada, Carlos, “Ley de derechos y garantías de los contribuyentes: el texto definitivo”, *Revista de Tributación y Contabilidad, Estudios Financieros*, núm. 18/1998, p. 11, ha visto visos de inconstitucionalidad en el artículo 29.4 de la Ley 1/1998, ya que se trata de una cuestión que afecta seriamente a la seguridad jurídica contraviniendo lo dispuesto en el artículo 9.3 de la Constitución.

derechos del contribuyente. Posiblemente es una de las modificaciones que había sido demandada con mayor insistencia por la doctrina,⁹ habida cuenta de la confusión que suponía el tramitar, bajo un único procedimiento, cuestiones que obedecían a razones ontológicas tan diversas. Para algunos autores fue considerada la norma de mayor calado en el Estatuto del Contribuyente, poniendo grandes expectativas en su aplicación práctica¹⁰ y el advenimiento de transformaciones en el derecho sancionador, en la medida que podría contribuir a poner fin a un cierto automatismo que existía en la imposición de las sanciones. Sin embargo, esas expectativas pronto se desvanecieron, convirtiéndose el principio de separación en un simple formalismo ajeno a la garantía que inicialmente perseguía.

La propia comisión legislativa 2001 en la tramitación de la LGT 58/2003, puso de manifiesto que la separación de los procedimientos era más formal que real y “no constituye garantía alguna para el obligado tributario. No se tradujo en una separación en términos taxativos, sino que acabó como una instrucción separada o independiente de las actuaciones a desarrollar en uno u otro”.

Se fijó en el artículo 34.3, como plazo del procedimiento sancionador, una caducidad de seis meses; sin embargo, no establecía una concreta consecuencia en caso de su incumplimiento. Esto permitió que la administración, vía desarrollo reglamentario, estableciera vía reglamento en el artículo 36.1 del Real Decreto 1930/1998, del 11 de septiembre, por el que se desarrollaba el régimen sancionador, el que la administración volviera a reiniciar un procedimiento sancionador archivado por superar su tramitación en el plazo de seis meses. Con ello se le sometía al contribuyente a un nuevo procedimiento sancionador que había caducado, por superar su tramitación el límite temporal legalmente previsto. Se estaba permitiendo que el contribuyente fuera sometido más de una vez al mismo procedimiento punitivo (contrario a la garantía básica en el derecho penal), porque la Ley 1/1998 expresamente no lo proscribía. Tuvo que ser corregido por la vigente LGT 58/2003, cuyo artículo 211.4 impide que se reinicie en un nuevo procedimiento sancionador, una vez caducado el inicialmente incoado.

⁹ Eserverri Martínez, Ernesto, “Procedimientos de liquidación tributaria y procedimiento sancionador tributario”, *Revista Técnica de la AEDEAF*, núm. 28, 1995, pp. 73 y ss. Pont Clement, Joan Francesc, “Separación en vía de comprobación e investigación por la Inspección Tributaria del procedimiento de liquidación del procedimiento sancionador”, *Revista Técnica de la AEDAF*, núm. 1994, pp. 75 y ss.

¹⁰ Palao Taboada, Carlos, *op. cit.*, p. 27.

IV. RÉGIMEN JURÍDICO DE LA LEY GENERAL TRIBUTARIA 58/2003

Una de las primeras labores que tuvo que llevar a cabo la Ley General Tributaria 58/2003, como hemos podido observar, fue la corrección de varias de las supuestas “garantías” del contribuyente introducidas por la Ley 1/1998, que lejos de incrementar el estándar perseguido le situó en supuestos de auténtica iniquidad.

Lo que se ha perseguido en la LGT de 2003 ha sido un principio de intento en la equiparación o integración del sistema tributario en el régimen de derecho administrativo común, en la medida que las especialidades propias de la materia tributaria así lo permitan. Basta una lectura de la exposición de motivos de la Ley, para comprobar que ésta ha sido una de las intenciones del legislador. El que lo haya conseguido o no lo determinará, no sólo la configuración jurídica de las instituciones, sino su aplicación por la administración y la posterior interpretación que de ellas haga la jurisdicción contencioso-administrativa en la revisión final de los actos aplicativos.

Así, la exposición de motivos de la propia Ley señala en su apartado I “[E]n este sentido (refiriéndose a la modernización de los procedimientos tributarios) la nueva ley supone una importante aproximación a las normas generales del derecho administrativo...” Esta idea, ya perseguida por la Ley 1/98 de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, parece más conseguida con la vigente Ley General Tributaria.

La Ley 58/2003, como ya hiciera la Ley 1/1998, sigue la estela del artículo 35 de la Ley 30/1992 dedica el artículo 34¹¹ a recoger lo que denomina “los derechos y garantías de los obligados tributarios”, enunciando

¹¹ a) Derecho a ser informado y asistido por la administración tributaria sobre el ejercicio de sus derechos y el cumplimiento de sus obligaciones tributarias.

b) Derecho a obtener, en los términos previstos en esta ley, las devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo y las devoluciones de ingresos indebidos que procedan, con abono del interés de demora previsto en el artículo 26 de esta Ley, sin necesidad de efectuar requerimiento al efecto.

c) Derecho a ser reembolsado, en la forma fijada en esta Ley, del coste de los avales y otras garantías aportados para suspender la ejecución de un acto, o para aplazar o fraccionar el pago de una deuda, si dicho acto o deuda es declarado total o parcialmente improcedente por sentencia o resolución administrativa firme, con abono del interés legal sin necesidad de efectuar requerimiento al efecto, así como a la reducción proporcional de la garantía aportada en los supuestos de estimación parcial del recurso o de la reclamación interpuesta [Documentación asociada].

d) Derecho a utilizar las lenguas oficiales en el territorio de su comunidad autónoma, de acuerdo con lo previsto en el ordenamiento jurídico.

e) Derecho a conocer el estado de tramitación de los procedimientos en los que sea parte.

hasta veintidós de ellos, de naturaleza diversa, así como de calado y relevancia distinto. Algunos constituyen supuestos de simple cortesía y buen trato, como: 1) la exigencia a ser tratado con respecto por el funcionario, o 2) el derecho a la queja y reclamación. Sin embargo, constituyen los pilares de un Estado de garantías encaminados a la tutela de los intereses del particular y de su derecho a la defensa, como lo pueden ser: a) el de información;

f) Derecho a conocer la identidad de las autoridades y personal al servicio de la administración tributaria bajo cuya responsabilidad se tramitan las actuaciones y procedimientos tributarios en los que tenga la condición de interesado.

g) Derecho a solicitar certificación y copia de las declaraciones por él presentadas, así como derecho a obtener copia sellada de los documentos presentados ante la administración, siempre que la aporten junto a los originales para su cotejo, y derecho a la devolución de los originales de dichos documentos, en el caso de que no deban obrar en el expediente.

h) Derecho a no aportar aquellos documentos ya presentados por ellos mismos y que se encuentren en poder de la administración actuante, siempre que el obligado tributario indique el día y procedimiento en el que los presentó.

i) Derecho, en los términos legalmente previstos, al carácter reservado de los datos, informes o antecedentes obtenidos por la administración tributaria, que sólo podrán ser utilizados para la aplicación de los tributos o recursos cuya gestión tenga encomendada y para la imposición de sanciones, sin que puedan ser cedidos o comunicados a terceros, salvo en los supuestos previstos en las leyes.

j) Derecho a ser tratado con el debido respeto y consideración por el personal al servicio de la Administración tributaria.

k) Derecho a que las actuaciones de la administración tributaria que requieran su intervención se lleven a cabo en la forma que le resulte menos gravosa, siempre que ello no perjudique el cumplimiento de sus obligaciones tributarias.

l) Derecho a formular alegaciones y a aportar documentos que serán tenidos en cuenta por los órganos competentes al redactar la correspondiente propuesta de resolución.

m) Derecho a ser oído en el trámite de audiencia, en los términos previstos en esta ley.

n) Derecho a ser informado de los valores de los bienes inmuebles que vayan a ser objeto de adquisición o transmisión.

ñ) Derecho 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 y a que las mismas se desarrollen en los plazos previstos en esta ley.

o) Derecho al reconocimiento de los beneficios o regímenes fiscales que resulten aplicables.

p) Derecho a formular quejas y sugerencias en relación con el funcionamiento de la administración tributaria.

q) Derecho a que las manifestaciones con relevancia tributaria de los obligados se recojan en las diligencias extendidas en los procedimientos tributarios.

r) Derecho de los obligados a presentar, ante la administración tributaria, la documentación que estimen conveniente y que pueda ser relevante para la resolución del procedimiento tributario que se esté desarrollando.

s) Derecho a obtener copia a su costa de los documentos que integren el expediente administrativo en el trámite de puesta de manifiesto del mismo en los términos previstos en esta ley.

Este derecho podrá ejercitarse en cualquier momento en el procedimiento de apremio.

b) la audiencia y trámite de alegaciones; c) las devoluciones y reembolsos; d) el no aportar los documentos ya obrantes en poder de la administración; e) conocer el alcance de las actuaciones de investigación y comprobación, f) o al conocimiento de los valores de los bienes inmuebles que se van a adquirir o transmitir.

Esto no significa que el artículo 34 agote la materia, la LGT está jalonada de supuestos que constituyen verdaderas garantías para los contribuyentes, a pesar de que no tiene directo reconocimiento y mención en el mencionado precepto y son precisamente éstas las que resultan más interesantes.

Nos centraremos en estos últimos y concretamente, por lo que al procedimiento de aplicación de los tributos se refiere, en los límites temporales que el legislador ha impuesto a la administración tributaria en sus actuaciones, en el derecho a la audiencia y a presentar alegaciones; y, para concluir, haremos un pequeño guiño al procedimiento sancionador.

V. GARANTÍAS EN LOS PROCEDIMIENTOS DE APLICACIÓN

1. *Los límites temporales: aspectos generales*

El único límite temporal relevante en las actuaciones tributarias, antes de la Ley 58/2003, estaba determinado por la prescripción que antaño regularan los artículos 64 y siguientes de la LGT de 1963; preceptos que han sido traídos con casi redacción idéntica a los artículos 66 y siguientes de la vigente Ley. Pensar en cualquier otra forma de límite temporal o perención del procedimiento por el mero transcurso de tiempo, resultó inviable a la vista de la jurisprudencia dictada al amparo del anterior régimen jurídico.

En definitiva, la imposibilidad de acotar la duración de un procedimiento de gestión o de inspección a un plazo concreto, fuera de las posibilidades de prescripción, hacía irrelevante el que la administración fuera o no cumplidora con los términos teóricamente marcados.

La realidad colocaba al contribuyente en una situación de cierta incertidumbre y, sobre todo, a la indefinición temporal del control de la administración tributaria cuando un procedimiento se iniciaba contra él. Pese a la similitud entre prescripción y caducidad, cuya nota común es el transcurso del tiempo y a la pérdida de una utilidad por su paso; la prescripción significa la pérdida de los medios de tutela de un derecho, mientras que

la caducidad se refiere a un acto concreto de ejercicio de un derecho que sólo de esa forma puede hacerse valer. Sin embargo, a la segunda no le son aplicables las reglas sobre la interrupción del plazo, con la correspondiente reanudación de su cómputo, ni la de posibilidad de que sea apreciada de oficio.¹²

Las posibilidades de restringir las actuaciones tributarias a otros límites temporales resultaron del todo inútiles¹³ bajo la legislación anterior al 2003.

Los intentos frustrados llevados a cabo por la Ley 1/1998 de acotar en el tiempo los procedimientos de aplicación de los tributos no dieron fruto alguno, debido a la timorata y ambigua redacción con la que se condujo la Ley y que provocó más polémica y discusiones que efectivas soluciones al problema.

La vigente Ley 58/2003 regula —con carácter general— las consecuencias y efectos, en los casos en que la administración se haya excedido en resolver el procedimiento y haya ido más allá de los hitos marcados, pudiendo destacar los siguientes extremos:

- 1) Confirma el artículo 103, como ya hiciera el artículo 42 de la Ley 30/1992, para el resto de las administraciones públicas, la obligación de resolver de manera expresa.
- 2) Se distingue entre los procedimientos iniciados de oficio de aquellos que comenzaron a instancia de parte. En los primeros, el incumplimiento temporal tiene diferente alcance:
 - a) Si se trata de procedimientos de los que pudiera derivarse el reconocimiento o, en su caso, la constitución de derechos u otras situaciones jurídicas individualizadas, los obligados tributarios podrán entender desestimados por silencio administrativo, los posibles efectos favorables derivados del procedimiento.
 - b) En los procedimientos susceptibles de producir efectos desfavorables o de gravamen se producirá la caducidad del procedimiento, salvo que la norma le reserve otras consecuencias, como ocurre expresamente en los procedimientos de inspección.
- 3) Cuando se trata de procedimientos cuya iniciativa correspondió al particular, a falta de regulación especial, los interesados podrán en-

¹² Gandarillas Martos, Santos, *op. cit.*, p. 129.

¹³ Puede consultarse la sentencia del Tribunal Supremo del 4 de diciembre de 1998 (casación 569/1993), en la que se resuelve la impugnación directa contra el Real Decreto 803/1993. Se descarta la existencia de caducidad con efectos de perención en el procedimiento de inspección y de gestión, y se confirma que el de recaudación sólo puede estar sujeto a los plazos de prescripción.

tender estimadas sus solicitudes por silencio administrativo, salvo las formuladas en los procedimientos de ejercicio del derecho de petición a que se refiere el artículo 29 de la Constitución y en los de impugnación de actos y disposiciones, en los que el silencio tendrá efecto desestimatorio.

En estos casos, la garantía principal estriba en que el interesado puede acudir a otra instancia para obtener la correspondiente tutela judicial a través de la vía contencioso-administrativa. El artículo 46.1 de la Ley 29/1998, reguladora de la jurisdicción contencioso administrativa, establece como plazo para la interposición del recurso jurisdiccional, cuando no obtiene respuesta expresa de la administración transcurridos "... seis meses y se contará, para el solicitante y otros posibles interesados, a partir del día siguiente a aquél en que, de acuerdo con su normativa específica, se produzca el acto presunto". Frente a los dos meses que se contemplan para recurrir el acto expreso, contados a partir de su notificación; cuando no obtiene resolución se le habilita un plazo de seis meses a contar desde la fecha en que, según el régimen jurídico aplicable al supuesto concreto, debería considerarse producida la resolución expresa.

Esta redacción, aparentemente generosa para los intereses del particular, encierra una trampa puesto que supone que cualquier obligado tributario tiene conocimientos jurídicos, tanto en el orden al procedimiento tributario aplicado, como al derecho material subyacente que no posee habitualmente. ¿Cómo puede saber un particular cuando, de acuerdo con su normativa específica, se produce el acto presunto? Debemos tener presente que la intervención de un letrado o asesor especializado no es preceptiva cuando se procede contra la administración antes de acudir a la vía jurisdiccional. Sin embargo, es en esta fase donde se están gestando las bases sobre las que se asentará el objeto y pretensión del posterior recurso contencioso administrativo.

En definitiva, el incumplimiento de la administración tanto en resolver como en informar al particular del procedimiento, de su estado, tramitación o de las consecuencias de la no resolución en plazo pueden, a la postre, frustrar el derecho a la tutela judicial efectiva. El desconocimiento del particular le llevará inexorablemente a incumplir el plazo para recurrir lo contemplado en el artículo 46.1 en ausencia de resolución expresa.

El Tribunal Supremo español fue consciente de la trampa que encerraba esta redacción aparentemente garantista. En su sentencia del 23 de enero de 2004 (RC 30/2003), considera que la redacción del artículo 46.1,

se refiere sólo al acto presunto y, por lo tanto, no es aplicable al silencio negativo, entendido en su sentido estricto.¹⁴

A. Los límites temporales en el procedimiento de inspección

Al contrario de lo que ocurre con los procedimientos de gestión en los que, y salvo que no se diga otra cosa, tienen un plazo de duración de seis meses (ex artículo 104.1 de la LGT) las actuaciones inspectoras tienen una regulación propia en los artículos 150, LGT y 102-104 y 184 del Real Decreto 1065/2007, del 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tri-

¹⁴ STS, del 23 de enero de 2004, afirma: sentencias 6/1986 del 12 de febrero, 204/1987 del 21 de diciembre y 63/1995 del 3 de abril han proclamado y con respecto a los efectos del silencio negativo “que no podía juzgarse razonable una interpretación que primase la inactividad de la Administración, colocándola en mejor situación que si hubiera cumplido su deber de resolver y hubiera efectuado una notificación con todos los requisitos legales”. La conclusión a la que llegó el alto tribunal pasó por considerar que la situación de silencio era equiparable a la propia de una notificación defectuosa, ya que el interesado no era informado sobre la posibilidad de interponer recursos, ante qué órgano y en qué plazo, lo que habilitaba para aplicar el régimen previsto en el artículo 79.3 de la Ley de Procedimiento Administrativo de 1958 (hoy artículo 58 de la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas (LRJAP) y Procedimiento Administrativo Común (PAC), de manera que la “notificación” sólo era eficaz desde que se interpusiera el recurso procedente. El Tribunal Supremo ha mantenido esta doctrina en sus sentencias del 14 y 26 de enero de 2000.

Esta doctrina sigue siendo válida en la actualidad por lo que diremos. Efectivamente, el actual artículo 42.4.2 de la LRJAP y PAC dispone “en todo caso, las Administraciones Públicas informarán a los interesados del plazo máximo normativamente establecido para la resolución y notificación de los procedimientos, así como de los efectos que pueda producir el silencio administrativo, incluyendo dicha mención en la notificación o publicación del acuerdo de iniciación de oficio, o en comunicación que se les dirigirá al efecto dentro de los 10 días siguientes a la recepción de la solicitud en el registro del órgano competente para su tramitación. En este último caso, la comunicación indicará además la fecha en que la solicitud ha sido recibida por el órgano competente”.

El precepto tiene su origen en el mandato del artículo 9o. de la Constitución, desarrollado por el legislador, precisamente, para garantizar la seguridad jurídica.

En él se establece una regla general, universal, que no admite excepciones: “en todo caso”, regla general que se dirige a las administraciones públicas (todas) quienes necesariamente “informarán” a los interesados y un contenido explícito de ese mandato informativo.

La exégesis de este texto, complementada con la doctrina constitucional antes transcrita, obliga a concluir que en tanto las administraciones públicas no informen a los interesados de los extremos a que dicho precepto se refiere, los plazos para la interposición de los recursos no empiezan a correr. En el supuesto que decidimos no se ha producido esta notificación, razón por la que el plazo para la interposición del recurso contencioso no ha comenzado, resultando improcedente, como hace la sentencia impugnada, la inadmisibilidad alegada, con la consiguiente desestimación del recurso formulado en interés de Ley.

butaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos.

El plazo ordinario es de doce meses, computado desde la fecha de comunicación del inicio de las actuaciones inspectoras a la notificación del acuerdo de liquidación. Por lo que se ha terminado con la polémica en la determinación de los cómputos finales, que la Ley 1/1998, en su artículo 29.1, había fijado en la fecha del acto, lo que dejaba en manos de la administración (antedatando o postdatando la resolución) la posibilidad de jugar, por no decir, manipular los plazos. Sin embargo, para despejar cualquier género de dudas, el Tribunal Supremo en su sentencia del 20 de octubre de 2011 (casación 2984/09) reiterada por la del 25 de junio de 2012 (casación 556/10),¹⁵ ya se había encargado de corregir esa disfunción, confirmando una línea interpretativa más tarde confirmada por la vigente Ley 58/2003.

¹⁵ Decía la primera de la sentencias citadas en su fundamento jurídico 5 que “...es cierto que el artículo 29.1 de la Ley 1/1998, de Derechos y Garantías del Contribuyente, aquí aplicable por razón del tiempo en que tienen lugar los hechos, establece que «a los efectos de los apartados anteriores, se entenderá que las actuaciones de comprobación e investigación y las de liquidación concluyen en la fecha en que se dicte el acto administrativo que resulte de dichas actuaciones».

Sin embargo, dicho precepto no puede interpretarse en su literalidad aislada, sino en coordinación con la normativa tributaria que subordina la eficacia de la interrupción de la prescripción a que el acto correspondiente se produzca con conocimiento formal del sujeto pasivo (artículo 66.1 de la Ley General Tributaria de 1963 y SSTs del 6 de noviembre de 1993 —invocada por vía de transcripción en el recurso de casación—, 28 de octubre de 1997 y 22 de septiembre de 2002), así como con la regla general del artículo 57.1 de la Ley 30/1992, del 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, según la cual «los actos de las Administraciones Públicas sujetos al Derecho Administrativo se presumirán válidos y producirán efectos desde la fecha en que se dicten, salvo que en ellos se disponga otra cosa». Otra cosa sería dejar en poder de la administración algo tan importante como es la seguridad jurídica, principio capital que inspira los preceptos transcritos.

Interpretado el precepto legal con necesaria subordinación de la eficacia del acuerdo liquidatorio a su notificación al interesado, que viene impuesta por exigencia del principio constitucional de seguridad jurídica, no se produce una excepción y vacío temporal entre lo que ha sido siempre la doctrina jurisprudencial acerca de que «las actuaciones inspectoras abarcan desde que se inician hasta que se produce la notificación de la liquidación resultante» (entre otras muchas, sentencias del 26 de febrero y 18 de diciembre de 1996, 28 de octubre de 1997 (3), 16 de diciembre de 2000, 4 de julio y 19 de diciembre de 2001, 25 de mayo, 22 de junio, 6 y 23 de julio de 2002, 30 de mayo de 2008, 25 de junio y 29 de octubre de 2009, 11 y 18 de junio de 2010) y el artículo 150.1 de la Ley General Tributaria 58/2003, del 17 de diciembre de 2003, que dispone «las actuaciones del procedimiento de inspección deberán concluir en el plazo de doce meses desde la fecha de notificación al obligado tributario del inicio del mismo. Se entenderá que las actuaciones finalizan en la fecha en que se notifique o se entienda notificado el resultado de las mismas...».

En el artículo 150 fija que la duración del procedimiento de inspección no podrá superar los doce meses, salvo que resulte prorrogado por otros doce en los supuestos expresamente recogidos por la Ley. Sin embargo, el exceso y la superación del plazo no van a provocar la caducidad del procedimiento, como ocurre en los supuestos de gestión tributaria, en los que de conformidad con lo establecido en el artículo 104.5 conlleva la caducidad y archivo de las actuaciones.¹⁶

La consecuencia del incumplimiento temporal en el procedimiento de inspección la detalla el apartado 2 del citado artículo "...la interrupción injustificada del procedimiento inspector por no realizar actuación alguna durante más de seis meses por causas no imputables al obligado tributario o el incumplimiento del plazo de duración del procedimiento al que se refiere el apartado 1 de este artículo no determinará la caducidad de este procedimiento, que continuará hasta su terminación...".

No estamos ni ante un supuesto de caducidad ni de perención, puesto que los únicos efectos relevantes que establece la norma son:

a) No se considerará interrumpida la prescripción como consecuencia de las actuaciones inspectoras desarrolladas hasta la interrupción injustificada o durante el plazo señalado en el apartado 1 de este artículo.

En estos supuestos se entenderá interrumpida la prescripción por la reanudación de actuaciones con conocimiento formal del interesado, tras la interrupción injustificada o la realización de actuaciones con posterioridad a la finalización del plazo al que se refiere el apartado 1 de este artículo. En ambos supuestos, el obligado tributario tendrá derecho a ser informado sobre los conceptos y periodos a que alcanzan las actuaciones que vayan a realizarse.

b) Los ingresos realizados, desde el inicio del procedimiento hasta la reanudación de las actuaciones, que hayan sido imputados por el tributario obligado y periodo objeto de las actuaciones inspectoras, tendrán el carácter de espontáneos a los efectos del artículo 27 de esta Ley.

Por otra parte, es reiterada la doctrina jurisprudencial que requiere para que no exista una interrupción mayor a seis meses, que no transcurran dicho plazo entre la diligencia anterior y posterior del procedimiento inspector, notificadas ambos al obligado tributario".

¹⁶ Lo que no impide si no hubiera prescrito el derecho de la administración, el que se inicie de nuevo el procedimiento caducado, siempre y cuando no hubiera prescrito el derecho de la administración. Y teniendo en cuenta que un procedimiento caducado no tiene virtualidad alguna a los efectos de la interrupción del plazo de prescripción, lo allí actuado, ni su inicio ni su final, tendrá efecto alguno de cara a esta causa de extinción de las obligaciones tributarias.

Así lo ha reconocido el Tribunal Supremo en las sentencias del 6 de mayo de 2011 (casación 815/08) y del 19 de enero de 2012 (casación 69/10), entre otras.

El propio legislador puntualiza que un eventual incumplimiento temporal "...no determinará la caducidad del procedimiento, que continuará hasta su terminación...". Es decir, se excluye expresa y conscientemente en el procedimiento inspector, la extinción del procedimiento por caducidad. Se trata de una verdadera excepción a la regla general introducida en el artículo 104 de la LGT.

La posición del contribuyente, de cara a las garantías procedimentales, no se ha visto reforzada excesivamente con esta reforma ya que además con los supuestos de ampliación de los plazos del procedimiento que veremos, no evita la excesiva prolongación del tiempo de duración del procedimiento, ni el incumplimiento tiene consecuencias fatales para la administración. Quizás un criterio similar al utilizado para los procedimientos de gestión en el que se aceptara abiertamente la posibilidad de la caducidad, hubiera servido de acicate y estímulo para la administración, no siempre respetuosa con los plazos legal y reglamentariamente establecidos y para lo que este instituto tendría plena eficacia.

Son varios los autores de la doctrina que no comparten la injustificada exclusión de la caducidad dentro del procedimiento de inspección. Falcón y Tella,¹⁷ afirmaba en algunos comentarios al anteproyecto, que no existía ningún fundamento para excepcionar la regla general antes expuesta según la cual, el transcurso del plazo máximo para resolver en los procedimientos iniciados de oficio y susceptibles de producir efectos desfavorables, determina la caducidad del procedimiento, sin perjuicio de que se inicie uno nuevo. La aplicación de este criterio (se refiere a la caducidad) al procedimiento inspector evitaría litigios y no perjudicaría en nada al interés público, pues los efectos prácticos serían muy similares a la regulación del anteproyecto. Una vez consumado el plazo máximo se declarararía expresamente la caducidad, con los efectos propios de la misma, con lo que se ganaría en seguridad jurídica pues habría certeza de cuáles son los ejercicios prescritos de la posibilidad de realizar pagos espontáneos. Sin embargo, podría iniciarse un nuevo procedimiento.

En el cómputo del plazo de doce meses no se incluyen ni las paralizaciones injustificadas, ni las dilaciones no imputables a la administración tributaria. Estos periodos a los que se refiere el artículo 102 del Reglamento de inspección no se computan, con independencia de que afecten a todos o parte de los elementos objeto del procedimiento. Pesa sobre la administración tributaria la obligación de que sean debida, clara y expresamente do-

¹⁷ Falcón y Tella, Ramón, "Plazo máximo para la resolución de los procedimientos tributarios y efectos de su incumplimiento en el anteproyecto de LGT," *Revista Quincena Fiscal*, núm. 11, 2003, p. 6.

cumentados en las actas y posteriores liquidaciones, especificando el motivo de la paralización o la interrupción, de manera que sea posible identificar a quién le resulta imputable el retraso, la inactividad o la paralización.

Se debe computar por días naturales, y no tiene por qué impedir totalmente el desarrollo de otras actuaciones relacionadas con la actividad inspectora, que deberá continuar en aquellos aspectos que resulte posible.

Los periodos de interrupción justificada están tasados y sólo caben y se admiten aquellos expresamente recogidos en el artículo 103 del Real Decreto 1065/2007.¹⁸

¹⁸ Los únicos supuestos admitidos son: *a)* cuando por cualquier medio se pidan datos, informes, dictámenes, valoraciones o documentos a otros órganos o unidades administrativas de la misma o de otras administraciones, por el tiempo que transcurra desde la remisión de la petición hasta la recepción de aquellos por el órgano competente para continuar el procedimiento, sin que la interrupción por este concepto pueda exceder, para todas las peticiones de datos, informes, dictámenes, valoraciones o documentos que pudieran efectuarse, de seis meses. Cuando se trate de solicitudes formuladas a otros Estados este plazo será de doce meses; *b)* cuando por cualquier medio, se pidan datos, informes, dictámenes o valoraciones a otro Estado o entidad internacional o supranacional, como consecuencia de la información previamente recibida de los mismos en el marco de la asistencia mutua, por el tiempo que transcurra desde la remisión de la petición a la autoridad competente del otro Estado o entidad hasta la recepción de aquellos por el órgano competente para continuar el procedimiento, sin que la interrupción por este concepto pueda exceder, para todas las peticiones, de doce meses. Este plazo de interrupción es independiente del regulado en el párrafo *a)* anterior; *c)* cuando de acuerdo con lo establecido en el artículo 180.1 de la Ley 58/2003, del 17 de diciembre, General Tributaria, se remita el expediente al Ministerio Fiscal o a la jurisdicción competente, por el tiempo que transcurra desde dicha remisión hasta que, en su caso, se produzca la recepción del expediente devuelto o de la resolución judicial por el órgano competente para continuar el procedimiento; *d)* cuando se solicite a la comisión consultiva el informe preceptivo a que se refiere el artículo 159 de la Ley 58/2003, del 17 de diciembre, General Tributaria, por el tiempo que transcurra desde la notificación al interesado a que se refiere el artículo 194.2 de este reglamento, hasta la recepción del informe por el órgano competente para continuar el procedimiento o hasta el transcurso del plazo máximo para su emisión; *e)* cuando la determinación o imputación de la obligación tributaria dependa directamente de las actuaciones judiciales en el ámbito penal, por el tiempo transcurrido desde que se tenga conocimiento de la existencia de dichas actuaciones y se deje constancia de este hecho en el expediente, o desde que se remita el expediente a la jurisdicción competente o al Ministerio Fiscal hasta que se conozca la resolución por el órgano competente para continuar el procedimiento. No obstante, cuando ello sea posible y resulte procedente, podrán practicarse liquidaciones provisionales de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 101.4 de la Ley 58/2003, del 17 de diciembre, General Tributaria; *f)* cuando concorra alguna causa de fuerza mayor que obligue a la administración a interrumpir sus actuaciones, por el tiempo de duración de dicha causa. Sin embargo, cuando sea posible y resulte procedente podrán practicarse liquidaciones provisionales de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 101.4 de la Ley 58/2003, del 17 de diciembre, General Tributaria, y *g)* cuando se plantee el conflicto de competencias ante las juntas arbitrales previstas en los artículos 24 de la Ley Orgánica 8/1980, del 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas, 66 de la

En el caso de la dilación, no imputable a la administración tributaria, lo relevante no es que sea imputable al contribuyente, sino que no resulte imputable a la administración tributaria, lo que no excluye que, por ejemplo, el retraso sea achacable a otra administración (no tributaria) a la que se le ha solicitado información relevante para llevar a cabo la actuación de investigación o comprobación.¹⁹ Estamos ante una lista abierta, ex artículo 104 del citado Real Decreto.

Sobre las dilaciones y el alcance o relevancia que tienen respecto del procedimiento inspector, de cara a que puedan ser consideradas estados de inactividad y, por lo tanto, carezcan de eficacia interruptiva de la prescripción, existe una jurisprudencia copiosa, donde el casuismo adquiere tintes paradigmáticos. No obstante, el Tribunal Supremo hace un constante esfuerzo para sintetizar y establecer una doctrina que resulte aplicable y sirva para resolver esa realidad variopinta.

Como resumen de lo dicho podemos destacar, siguiendo los criterios marcados por el Tribunal Supremo, estas pautas:

- 1) El propósito del titular de la potestad legislativa es que, como principio general, la inspección de los tributos finiquite su tarea en el plazo de doce meses prorrogable, o hasta veinticuatro si concurren las causas tasadas en la norma, si bien autoriza, para computar el tiempo, descontar las demoras provocadas por los contribuyentes y los paréntesis necesarios para la tarea inspectora y de comprobación.

Al elemento meramente objetivo (transcurso del tiempo) se ha de añadir otro teleológico. No basta su mero discurrir resultando también menester que la tardanza, en la medida en que hurta elementos de juicio relevantes, impida a la inspección continuar con normalidad el desarrollo de su tarea, STS del 24 de enero de 2011 (Recuerdo Constitucional 485/2007).

- 2) La imputabilidad de la paralización no tiene por qué ser total, ni impedir a la administración tributaria continuar con la tramitación de la inspección, Sentencia del Tribunal Supremo (STS) del 8 de octubre de 2012 (RCUD 5114/2011).

Ley 12/2002, del 23 de mayo, por la que se aprueba el Concierto Económico entre el Estado y la Comunidad Autónoma del País Vasco, y 51 de la Ley 25/2003, del 15 de julio, por la que se aprueba la modificación del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra, por el tiempo que transcurra desde el planteamiento del conflicto hasta la resolución dictada por la respectiva Junta Arbitral.

¹⁹ STS del 19 de abril de 2012 (unificación de doctrina 409/2010). En esta sentencia se recoge la doctrina sobre el alcance y la eficacia interruptiva de la información, que con retraso, fue remitida por otros Estados. Se debe tratar de información relevante para la investigación. En estos casos la dilación no es imputable a la administración tributaria.

- 3) Es suficiente la advertencia inicial sobre el alcance de las dilaciones para que puedan imputarse al sujeto pasivo. STSs del 8 de octubre de 2012 (RC 5141/2011), 13 de diciembre de 2011 (RC 127/2008) y 8 de octubre de 2012 (RCUD 5114/2011).
- 4) No se consideran paralizaciones o periodos de inactividad cuando las diligencias notificadas tienen relación con los tributos y ejercicios inspeccionados, SSTs del 24 de mayo de 2012 (RC 2324/2009, fundamento jurídico 3) y 13 de enero de 2011 (RC 164/2007, fundamento jurídico 3).
- 5) Es necesario que las diligencias hayan sido notificadas al sujeto pasivo inspeccionado, STS del 20 de octubre de 2011 (RC 2984/2009) y 22 de octubre de 2012 (RC 5063/2009).
- 6) Para cuestionar la eficacia de una diligencia, es necesario que el inspeccionado lo hiciera y lo pusiera de manifiesto en el procedimiento administrativo, sino, el posterior recurso estará abocado al fracaso, STS del 25 de enero de 2012 (RC 5899/2006).
- 7) Tienen eficacia interruptiva las diligencias que guardan relación con el acuerdo de inicio del procedimiento, aunque no tengan incidencia en la liquidación final, STS del 18 de junio de 2012 (RC 4960/2009).
- 8) Las diligencias hay que enmarcarlas dentro de una actuación global de comprobación definida en la citación de inicio en cuanto a ejercicios e impuestos, STS del 20 de junio de 2012 (RC 5550/2008).
- 9) El carácter unitario del procedimiento de inspección puede determinar que las dilaciones por el retraso en cumplimentar la documentación reclamada, que se producen en el transcurso del mismo en relación a un concepto, afecten a todos los tributos a los que se entiende la comprobación, STS del 19 de octubre de 2012 (RC 4421/2009).

B. *Las diligencias de argucia*

Uno de los problemas más importantes a los que se puede enfrentar el sujeto inspeccionado, son aquellas actuaciones realizadas por la administración tributaria, que bajo la apariencia de actividades de comprobación e investigación en realidad carecen de contenido o trascendencia real, y persiguen como única finalidad justificar y atribuir eficacia interruptiva a diligencias huera. Lo único que se persigue con ello es dilatar el tiempo de duración de los procedimientos de inspección, a través de una apariencia de actividad, con claro fraude de los derechos y garantías del contribuyente.

Este tipo de actuaciones han sido llamadas por la práctica forense “diligencias de argucia”, por la cantidad de sentencias que han emanado tanto de los órganos jurisdiccionales inferiores como del propio Tribunal Supremo. Se pone de manifiesto que estamos ante una mala praxis de la administración más habitual de lo que sería deseable. En su sentencia del 23 de julio de 2012 (RC 1835/2010) el Tribunal Supremo dice que a pesar de que no existe una definición de diligencia o argucia irrelevante, sí destaca y puede señalar las características que debe reunir un acto de la administración para que pueda tener eficacia interruptora.²⁰ Han sido calificadas como diligencias de esta naturaleza aquellas que son meramente reiterativas o descriptivas, STS del 30 de diciembre de 2011 (RC 1486/2009); y las que constan por mera referencia sin que estén debidamente documentadas y no consten en el expediente administrativo, STS del 10 de marzo de 2012 (RC 4090/2008), obedeciendo al viejo brocardo del derecho administrativo, “lo que no está en el expediente no está en el mundo”. Lo más importante es que tengan un contenido real y efectivo como indica la STS del 29 de octubre de 2012 (RC 6325/2010), y resulten relevantes para la investigación, para lo cual basta con que tengan relación con los ejercicios y tributos inspeccionados, SSTs del 24 de mayo de 2012 (RC 2324/2009, fundamento jurídico 3) y 13 de enero de 2011 (RC 164/2007, fundamento jurídico 3).

C. Ampliación del plazo de inspección

Por último, para concluir con el plazo de las actuaciones, decíamos que la duración normalmente prevista es de doce meses; sin embargo, puede ampliarse por otros doce más cuando concurren alguna de las causas tasadas que contempla el artículo 150 de la LGT en sus apartados *a)* y *b)*:

- a) Actuaciones de especial complejidad, concepto desarrollado por el artículo 184.2 del Reglamento.²¹

²⁰ “Sólo interrumpe el plazo de prescripción la actividad administrativa en la que concurren las siguientes notas: 1a.) actividad real dirigida a la finalidad de la liquidación o recaudación de la deuda tributaria, 2a.) que sea jurídicamente válida, 3a.) notificada al sujeto pasivo, 4a.) y precisa en relación con el concepto impositivo de que se trata” —entre otras, sentencias del 11 de febrero de 2002 (casación 7625/96, fundamento jurídico 3), 17 de marzo de 2008 (casación 5697/03, fundamento jurídico 6), 13 de noviembre de 2008 (casación 5442/04, fundamento jurídico 6), 26 de noviembre de 2008 (casación 4079/06, fundamento jurídico 3), 22 de diciembre de 2008 (casación 4080/06, fundamento jurídico 3) y 6 de abril de 2009 (casación 5678/03, fundamento jurídico 4)—.

²¹ a) Cuando el volumen de operaciones del obligado tributario sea igual o superior al requerido para la obligación de auditar sus cuentas.

- b) Ocultación a la administración tributaria de alguna de las actividades profesionales o empresariales que realiza en los términos del artículo 184.3 del Reglamento.²²

Para que pueda ser ampliado el plazo, la propia Ley establece una serie de garantías como son: la previa audiencia del interesado y la motivación,

b) Cuando se compruebe la actividad de un grupo de personas o entidades vinculadas y sea necesario realizar actuaciones respecto a diversos obligados tributarios.

c) Cuando los hechos, actos, elementos, actividades, explotaciones, valores y demás circunstancias determinantes de la obligación tributaria se realicen fuera del ámbito territorial de la sede del órgano actuante y sea necesaria la realización de actuaciones de comprobación fuera de dicho ámbito territorial.

d) Cuando el obligado tributario esté integrado en un grupo que tribute en régimen de consolidación fiscal que esté siendo objeto de comprobación inspectora.

e) Cuando el obligado tributario esté sujeto a tributación en régimen de transparencia fiscal internacional o participe en una entidad sujeta a un régimen de imputación de rentas que esté siendo objeto de comprobación inspectora.

f) Cuando el incumplimiento sustancial de las obligaciones contables o registrales del obligado tributario o la desaparición o falta de aportación de los libros o registros determine una mayor dificultad en la comprobación.

g) Cuando se investigue a los obligados tributarios por su posible intervención en una red o trama organizada cuya finalidad presunta sea defraudar o eludir la tributación que corresponda u obtener indebidamente devoluciones o beneficios fiscales. En especial, se incluirá en este supuesto la investigación de tramas presuntamente organizadas para la defraudación del impuesto sobre el valor añadido vinculadas a las operaciones de comercio exterior o intracomunitario.

h) Cuando se investigue a los obligados tributarios por la posible realización de operaciones simuladas, la utilización de facturas, justificantes u otros documentos falsos o falseados o la intervención de personas o entidades interpuestas con la finalidad de eludir la tributación que correspondería al verdadero titular de los bienes, derechos o rentas.

i) Cuando la comprobación se refiera a personas o entidades relacionadas económicamente entre sí que participen en la producción o distribución de un determinado bien o servicio, siempre que la actuación inspectora se dirija a la comprobación de las distintas fases del proceso de producción o distribución.

j) Cuando para comprobar la procedencia de aplicar un beneficio fiscal sea necesario verificar el cumplimiento de requisitos o regímenes tributarios previstos para otro tributo.

²² Se entenderá que el obligado tributario ha ocultado a la administración tributaria alguna de las actividades empresariales o profesionales que realice, cuando no haya presentado declaración respecto a dichas actividades o estas sean distintas de las declaradas por el obligado tributario en la correspondiente declaración censal.

Se considerará actividad distinta de la declarada la prevista en un grupo de la tarifa del impuesto sobre actividades económicas diferente de aquel en el que el obligado tributario se encuentre dado de alta o la que se desarrolle en una unidad de local no incluida en la correspondiente declaración censal, con independencia, en ambos casos, de que el obligado tributario esté o no exento de dicho impuesto.

También se considerará actividad distinta la que hubiera dado lugar a la inscripción en un código de actividad y de establecimiento en el ámbito de los impuestos especiales diferente de aquel en que se encuentre dado de alta el obligado tributario.

y el que al menos hayan transcurrido seis meses del inicio de las actuaciones inspectoras.²³ La jurisprudencia ha ido aquilatando las garantías que rodean el acuerdo de ampliación del procedimiento de inspección ya que, a la postre, supone una medida excepcional y constituye un mayor periodo de pendencia e incertidumbre para el contribuyente.

Especial hincapié se ha hecho en la motivación del acuerdo de ampliación que no puede quedar relegado a un simple formalismo rituario. En la STS del 6 de junio de 2012 (RC 6093/2008) se especifica que la posibilidad de ampliar el plazo no constituye una potestad discrecional de la administración tributaria, necesita estar debidamente motivada, por lo tanto, no basta la simple cita de los preceptos legales en que se ampara el acuerdo, se debe identificar la realidad y encajarla en los supuestos habilitantes.²⁴

La diferencia más relevante que podemos destacar entre el acuerdo de ampliación y el resto de las actuaciones inspectoras, refiriéndonos con ello a los actos de inicio, diligencias de investigación y comprobación, actas y liquidación, es que la eficacia del acuerdo de ampliación —al contrario de lo que ocurre con el resto de los trámites y actos citados— no depende de que sea notificado al sujeto pasivo. En estos términos se pronuncia el Tribunal Supremo en su sentencia del 2 de febrero de 2011 (RC 720/2006). Del mismo modo, no cabe la impugnación autónoma del acuerdo, sólo podrá cuestionarse junto con el resto de quejas que resulten de las demás actuaciones, con ocasión de una eventual impugnación dirigida contra la resolución o liquidación que ponga fin al procedimiento de comprobación e investigación.

2. *El derecho a ser oído*

Parte de las garantías que incorpora el artículo 34 se desarrollan en el 99 de la misma Ley 58/2003, centrándose en las especialidades que pre-

²³ Criterio ratificado por la STS del 22 de octubre de 2012, (RC 4950/2009), "...el acuerdo de ampliación de 4 de abril de 2002 resultó inoperante, al ser adoptado fuera ya del plazo máximo de duración previsto en el artículo 29.1 de la Ley 1/1998, produciéndose los efectos previstos en el apartado 3 de dicho precepto, favorables al obligado tributario...".

²⁴ Como ejemplo de supuesto en los que la motivación se consideró suficiente, podemos citar la sentencia del 12 de julio de 2012 (RC 2825/2010), referente a un supuesto en el que se estaba inspeccionando una entidad financiera que había sufrido un proceso de absorción, y donde eran varios ejercicios y tributos los comprobados y constaba "...el dato objetivo de que el volumen de operaciones en todos los ejercicios comprobados es superior al requerido para la obligación de auditar sus cuentas, cuestión relevante en el presente supuesto, sí resulta un factor justificador de la complejidad del procedimiento. Todas estas razones son suficientes, a juicio de la Sala, para entender que procedía la ampliación del plazo para desarrollar las actuaciones inspectoras".

sentan las actuaciones y procedimientos tributarios en su desarrollo y tramitación. Los de los incisos *b*, *c* y *o* del artículo 34.1 de la Ley, son garantías procedimentales encaminadas a que los obligados tributarios puedan defender sus intereses en los procedimientos, con el objetivo último de que no se produzca indefensión alguna.

La Ley 58/2003 establece una sistemática diferente en la regulación de esta materia respecto a la Ley 1/1998, puesto que el núcleo esencial de la regulación se encuentra en la Ley 30/1992, siendo necesario, únicamente, establecer las especialidades en el ámbito tributario. De esta forma, a diferencia de los artículos 14-22 de la Ley 1/1998 que reproducían en su mayor parte los preceptos ya aludidos de la Ley 30/1992, la nueva Ley 58/2003 únicamente señala las excepciones a la norma general.²⁵

En el último apartado del artículo 99 se regula el derecho al trámite de audiencia, trasladando al procedimiento tributario lo que constituye una garantía homóloga en el procedimiento administrativo general establecido en el 84 de la Ley 30/1992, que a la postre no es más que consecuencia del artículo 105, inciso *c* de la Constitución española. Tampoco podemos olvidar que la Carta de Derechos Fundamentales de la Unión Europea (DOUE, serie C, núm. 326, del 26 de octubre de 2012, p. 391) establece en el artículo 41.2, dentro de las garantías inherentes a la ciudadanía, el que toda persona ha de ser oída antes de que se tome en contra suya una medida individual que le afecte desfavorablemente. Es decir, la audiencia como trámite necesario no sólo la impone nuestro ordenamiento doméstico, sino también el propio régimen jurídico de la Unión Europea, y lo hace al más alto nivel en la carta, según el artículo 6.1 del Tratado de la Unión Europea (versión consolidada en el DOUE, serie C, núm. 326, del 26 de octubre de 2012, p.13), que tiene el mismo valor jurídico que los tratados.²⁶

Lo que no hace la LGT es establecer los supuestos en los que se puede prescindir del trámite de audiencia puesto que ya se establecen en el artículo 84 de la Ley 30/1992, siempre que el interesado renuncie a dicho trámite o cuando no figuren en el procedimiento ni sean tomados en cuenta en la resolución otros hechos ni otras alegaciones y pruebas que las aducidas por el administrado. Lo que sí aclara es la posibilidad de prescindir del trámite previo a la propuesta de resolución, cuando en el procedimiento estén previstas con posterioridad a la propuesta, de manera que cumplan con la misma función de puesta de manifiesto el expediente al interesado para

²⁵ Cervantes, Carlos, "Aplicación de los tributos y procedimientos tributarios: principios generales y normas comunes", *CGPJ, Estudios de derecho judicial*, 2004, p. 152.

²⁶ Así, lo ha reconocido el Tribunal Supremo en la sentencia del 13 de mayo de 2013 (RC 6165/2011).

efectuar alegaciones. Esta excepción parece necesaria para la correcta tramitación de aquellos procedimientos que se inician directamente con la propuesta de liquidación, o las derivadas de un procedimiento de verificación de datos, artículo 132.1) de la LGT. Posibilidad que también se contempla como inicio en el procedimiento de comprobación limitada, como constituye el artículo 137.2, segundo párrafo de la LGT. Lo que se intenta es una combinación de la agilidad en la tramitación de los procedimientos, sin que por ello se reduzcan las garantías de los obligados tributarios.

La regla del artículo 99 de la Ley dispone criterios y pautas generales, no incluye excepciones como las previstas, por ejemplo: 1) para las actas con acuerdo, en las que de conformidad con la naturaleza convencional de las mismas no existe trámite de audiencia previo, ni trámite de alegaciones posterior, y 2) las actas de disconformidad, en las que se mantiene la situación actual donde coexiste la audiencia previa a la firma del acta con un trámite para efectuar alegaciones con posterioridad a la firma del acta.

Como hemos visto, el trámite de audiencia o la posibilidad de efectuar alegaciones está directamente vinculado al derecho a la defensa del obligado tributario. Lo que se pretende es proscribir cualquier género de indefensión que se le pudiera ocasionar. Sin embargo, es preciso hacer una importante puntualización; el concepto de indefensión al que nos referimos debe ser material, real y efectivo, de tal manera que, aun en los casos en los que se haya vulnerado un derecho o una garantía del contribuyente, si no se ha producido una indefensión en los términos expresados, la vulneración del derecho será irrelevante.

Así, lo ha interpretado el Tribunal Supremo, afirmando en sentencias del 30 de mayo de 2003 (RC 6313/1998), 11 de julio de 2003 (RC 7983/1999), 4 de octubre de 2012 (RC 4414/2009), y 18 de octubre de 2012 (RC 950/2009) que

...para que exista indefensión determinante de la anulabilidad del acto es preciso que el afectado se haya visto imposibilitado de deducir en apoyo de sus intereses cuantas razones de hecho y de derecho pueda considerar pertinentes. Tal situación no tiene lugar y no se produce una indefensión material y efectiva si, pese a la falta del trámite de audiencia previo a la adopción de un acto administrativo, el interesado ha podido alegar y aportar sin limitación alguna, elementos de hecho y de derecho para su defensa. No se producen, por ende, consecuencias anulatorias cuando el interesado (i) ha podido defenderse en el propio procedimiento administrativo que condujo al acto, pese a la ausencia formal de un trámite de audiencia convocado como tal por la Administración, (ii) ha contado con la ocasión de ejercer la defensa de sus intereses instando un recurso administrativo posterior o, en último término, (iii)

ha dispuesto de la posibilidad de alegar plenamente sobre hechos y derecho ante la jurisdicción contencioso administrativa; en tales situaciones la indefensión queda proscrita.

Cabe preguntarse cuáles son las consecuencias de la omisión por parte de la administración del trámite preceptivo de audiencia o alegaciones, con privación del ejercicio del correspondiente derecho. Suponiendo la necesaria y preceptiva existencia de indefensión material, en los términos antes expresados, el incumplimiento determinará la anulabilidad o nulidad relativa, permitiendo con ello retroacción de las actuaciones reponiéndolas en el momento anterior a la violación. Así, se ha pronunciado el Tribunal Supremo al valorar la omisión del trámite de audiencia en los procedimientos no sancionadores, afirmando que no determina por sí misma tal radical consecuencia, véanse, por todas las sentencias del 16 de noviembre de 2006 (RC 1860/2004), 12 de diciembre de 2008 (RC 2076/2005) y 9 de junio de 2011 (RC 5481/2008). Sin embargo, cuando esta omisión ha tenido lugar durante la tramitación de un procedimiento sancionador, la consecuencia no es la de una nulidad relativa, sino la absoluta o de pleno derecho, con la incidencia y efectos que sobre la retroacción y la prescripción suponen.

Por último, tanto la Ley 58/2003 como la Ley 30/1992 fijan como duración mínima y máxima del trámite de alegaciones entre los diez y quince días.

VI. LOS LÍMITES TEMPORALES EN LOS PROCEDIMIENTOS DE REVISIÓN

La Ley 58/2003 es continuista y poco innovadora respecto de la tradición revisora del acto tributario, permanece supeditando la finalización de la vía administrativa a la interposición, por el obligado tributario, de la correspondiente reclamación económico-administrativa.

Centrándonos en el recurso de reposición y en las reclamaciones económico-administrativas, deducidas ante los tribunales económico administrativos, la falta de resolución expresa dentro del plazo señalado al efecto, supone la desestimación de las pretensiones impugnatorias del recurrente. Para el recurso de reposición el término fijado al efecto es de un año como establece el artículo 227.4 de la Ley 58/2003; para las reclamaciones se amplía a una año según el artículo 240.1, añadiendo en su apartado segundo, que el transcurso del plazo sin resolución además determina el cese del

devengo de los intereses de demora por parte del contribuyente. En ambos casos, el transcurso del plazo sin resolución posibilita al particular la interposición de los recursos que correspondan (en los casos en los que resulte expedita la vía económico-administrativa y que la interposición del recurso contencioso-administrativo resulte plenamente aplicable en la doctrina del Tribunal Supremo respecto del silencio negativo).

Además de las dos señaladas, si el órgano de revisión se demora en su resolución más allá del plazo de prescripción; es decir, de los cuatro años a los que se refiere el artículo 66 de la LGT, conlleva otra consecuencia favorable a los intereses de los contribuyentes. Ha interpretado el Tribunal Supremo²⁷ que la inactividad del órgano administrativo revisor en la vía económico administrativa, hace que estemos

...ya se trate de una verdadera prescripción, ya de un supuesto de caducidad o ya se esté en presencia de una figura con perfiles propios, la prescripción que contemplan los artículos 64 y siguientes de la Ley General Tributaria supone que el transcurso del plazo de 5 años (rebajado a 4 por la Ley 1/98, de Garantías de los Contribuyentes) priva a la Administración de su derecho si se considera que estamos ante una prescripción, o de su potestad —si de una caducidad—, para fijar la deuda tributaria, de suerte que el transcurso del tiempo indicado, con la inactividad del órgano de la Administración competente, conduce a la extinción de dicha deuda de forma automática, apreciable de oficio, no pudiendo enervarse tal automatismo con ninguna consideración distinta a la de la interrupción o suspensión, en la forma prevista en la Ley, del plazo correspondiente.

Como ratifica en su posterior sentencia del 18 de junio de 2012, (RC 4956/2008)

...es patente a la luz de esta doctrina que el transcurso del tiempo indicado, con la inactividad del órgano de la Administración competente, privan a la Administración de su derecho o de su potestad para fijar la deuda tributaria, conduciendo a la extinción de la deuda tributaria liquidada de forma automática, cabiendo sólo evitar tal automatismo con la interrupción o la suspensión del plazo correspondiente, en la forma legalmente prevista, lo que nos introduce de lleno en la segunda cuestión que se desprende del contenido del único motivo de casación invocado en este recurso.

²⁷ Sentencias del 20 de marzo de 1999 (RC 3962/1994), 1o. de abril de 2000 (RCUD 4490/1995), 1o. de junio de 2001 (RCUD 2757/1996, fundamento jurídico 3), 5 de julio de 2001 (RC 4424/1996), 28 de junio de 2002 (RCUD 4120/1997), o 8 de julio de 2002 (RC 3657/1997) entre otras.

El Tribunal Supremo hace una curiosa interpretación curiosa de la prescripción y de su alcance, puesto que difícilmente puede prescribir “el derecho de la Administración para determinar una deuda tributaria mediante la oportuna liquidación”, como reza el artículo 66 de la LGT cuando en realidad lo que se revisa es una deuda ya liquidada. Difícilmente puede prescribir un derecho ejercitado y agotado. Cuestión distinta es el análisis de la legalidad de la liquidación y su compatibilidad con el ordenamiento jurídico pero en principio, y pese al retraso en el órgano de revisión, difícilmente cabría apreciar tal prescripción.

Lo que hace el Tribunal Supremo es materializar, a modo de sanción, la indolencia del órgano de revisión en finiquitar el plazo el procedimiento iniciado con la reclamación económica administrativa interpuesta por el obligado tributario. Se asemeja más a la perención de un acto desfavorable que no ha alcanzado su firmeza y que resulta finalmente anulado en beneficio del recurrente. De hecho, la Sala utiliza la palabra prescripción pero reconoce, entre líneas, que no se trata de un supuesto que encaje plenamente en este instituto. De todos modos, pese a la dudosa discusión doctrinal, sí constituye una verdadera salvaguarda de los intereses del recurrente.

VII. GARANTÍAS EN EL PROCEDIMIENTO SANCIONADOR

1. *Sistema de la doble incriminación*

Damos un salto y nos pasamos al examen de las garantías del procedimiento sancionador, con lo cual no sólo cambiamos de ámbito procedimental sino de potestad ejercida por la administración, se trata del *ius puniendi* del Estado.

Hoy parece, comúnmente, admitida la coexistencia pacífica entre la potestad sancionadora ejercida por la administración y la llevada a cabo por los tribunales jurisdiccionales penales. Sin embargo, no podemos olvidar las voces que se han alzado cuando se cuestionan el exceso o la amplitud con la que ha sido contemplada esta potestad en sede administrativa.

Desde esta perspectiva se ha puesto en duda que la administración puede imponer sanciones, cuando el ejercicio del *ius puniendi* del Estado ha estado tradicionalmente reservado al Poder Judicial. Esto supondría que sólo por la vía penal se pudieran perseguir las conductas contrarias al ordenamiento jurídico, y que la potestad de sancionar fuera exclusiva del Poder Judicial. El que hoy se admita de una manera generalizada la posibilidad de que también la administración puede ejercer poder sancionador, ha sido

objeto de especial examen por autores como Parada Vázquez,²⁸ quien ha llegado a afirmar que

...ninguna Constitución española desde 1812 hasta aquí, se había atrevido a reconocer y santificar el poder punitivo de la Administración como lo ha hecho el artículo 25 de la de 1978... Este reconocimiento, insólito en el Derecho Constitucional comparado, ha originado que las sanciones administrativas... hayan salido de la tolerancia constitucional... se trataba antes de un poder administrativo en precario... Ahora la Constitución lo ha sacralizado...

Incluso el propio TC,²⁹ en una reflexión sobre la cuestión, lo solventó con argumentos dirigidos más hacia criterios de eficacia del propio funcionamiento del sistema que por motivos de fondo, quien llegó a afirmar que

...no cabe duda de que en un sistema en que rigiera de manera estricta y sin fisuras la división de poderes del Estado, la potestad sancionadora debería constituir un monopolio judicial y no podría estar nunca en manos de la Administración... un sistema semejante no ha funcionado nunca históricamente y es lícito dudar que fuera incluso viable, por razones que no es ahora momento de exponer con detalle, entre las que se pueden citar la conveniencia de no recargar con exceso las actividades de la Administración de Justicia como consecuencia de ilícitos de gravedad menor, la conveniencia de dotar de una mayor eficacia al aparato represivo en relación con este tipo de ilícitos y la conveniencia de una mayor intermediación de la autoridad sancionadora respecto de los hechos sancionados.

Con las prevenciones lógicas que hemos destacado, lo cierto es que, en nuestro actual sistema normativo coexiste el poder punitivo del Estado encarnado en el Poder Judicial y en la administración; el primero, a través del enjuiciamiento de los delitos y faltas, y el segundo, en la persecución y sanción de las infracciones administrativas. Nuestro ordenamiento jurídico, al igual que ocurre con los de los países de nuestro entorno, establece un doble sistema de protección frente a posibles ataques: el derecho penal y el derecho administrativo en su vertiente sancionadora. Sin embargo, en ambos casos la manifestación de ese poder de incriminación y castigo responde a un mismo fundamento: el poder punitivo del Estado o como tradicionalmente se le ha venido denominando, *ius puniendi*.

²⁸ Parada Vázquez, Ramón, "Evolución y constitucionalización de las infracciones administrativas", *Revista Poder Judicial*, 1982, p.4.

²⁹ STC 77/1983, del 3 de octubre.

Por ello, no es de extrañar que las garantías del procedimiento sancionador sean aplicables, en palabras del TC³⁰ “con matices” al derecho administrativo sancionador. El problema es que el alto tribunal no fijó esos matices que podrían suponer una mitigación del rigor de los principios del derecho penal, cuando de infracciones administrativas se trata. No exageramos al afirmar que esos matices o diferencias deben ser reducidos a la mínima expresión, la jurisprudencia así lo ha puesto de manifiesto a la vista del rigor con el que ha examinado y revisado la potestad sancionadora de la administración, especialmente de la tributaria.

2. *Principios del derecho sancionador reconocidos en la Ley General Tributaria*

El artículo 178 de la LGT señala que:

La potestad sancionadora en materia tributaria se ejercerá de acuerdo con los principios reguladores de la misma en materia administrativa con las especialidades establecidas en esta ley.

En particular serán aplicables los principios de legalidad, tipicidad, responsabilidad, proporcionalidad y no concurrencia. El principio de irretroactividad se aplicará con carácter general, teniendo en consideración lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 10 de esta ley.

Si la potestad sancionadora de la administración y la potestad jurisdiccional del orden penal, tienen el mismo origen y fundamento en el *ius puniendi* del Estado ¿deben ejercerse ambas sujetas a los mismos principios y garantías? o, dicho de otra manera, ¿las garantías reconocidas al imputado en el proceso penal, son predicables al administrado, sujeto a un procedimiento sancionador?

Sobre la extensión o aplicación de los principios inspiradores del derecho penal se ha pronunciado, en reiteradas ocasiones, el TC desde la ya citada sentencia 18/1981 indicando que

...los principios inspiradores del orden penal son de aplicación, con ciertos matices, al Derecho administrativo sancionador, dado que ambos son manifestaciones del ordenamiento punitivo del Estado, tal y como refleja la propia Constitución (artículo 25, principio de legalidad) y una reiterada jurisprudencia de nuestro Tribunal Supremo (sentencias de la sala cuarta de 29 de septiembre, 4 y 10 de noviembre de 1980, entre las más recientes), hasta el

³⁰ STS 18/1981.

punto de que un mismo bien jurídico puede ser protegido por técnicas administrativas o penales.

En esta misma línea se ha pronunciado el Tribunal Supremo en la mayoría de sus sentencias³¹ (del 23 de marzo y 20 de octubre de 1998; 28 de julio y 30 de septiembre de 1997), los principios inspiradores del derecho penal son aplicables, con las oportunas correcciones o matices, a los procedimientos sancionadores administrativos.

También, para la mayoría de la doctrina,³² la diferencia entre infracción administrativa tributaria y delito fiscal es puramente formal y no sustancial. Ello nos obliga a decir que la diferencia del juego o incidencia de estos principios esenciales del derecho penal, cuando estamos antes infracciones tributarias, deben ser mínimas o simplemente de matiz.

En el orden penal, las garantías básicas del procedimiento penal, junto a las predicables para el resto de los órdenes jurisdiccionales, aparecen directamente las reconocidas en el artículo 24.2 de la Constitución "...a utilizar los medios de prueba pertinentes para su defensa, a no declarar contra sí mismos, a no confesarse culpables y a la presunción de inocencia". La LGT 58/2003, en su artículo 178, apartado primero, hace extensible los principios del derecho administrativo sancionador al derecho tributario, y el segundo establece que, en particular, serán aplicables los principios de legalidad, tipicidad, responsabilidad, proporcionalidad y no concurrencia.

Lo primero que podemos destacar es la remisión y extensión de las garantías del derecho administrativo al derecho tributario. Remisión que podría resultar innecesaria si, como hemos dicho, en ambos casos se trata del ejercicio de la misma potestad que no varía ni cambian en función de la administración que la ejerce. En segundo lugar, coinciden y tienen su origen

³¹ Cierta recorte a esta amplitud extensiva, tanto en lo formal como en lo material supuso la sentencia del Tribunal Supremo STS del 15 de marzo de 1985, al afirmar que "que si bien es cierto que existe posibilidad de aplicar principios del Derecho Penal en el ámbito de las infracciones administrativas, es necesario destacar que son distintas en razón de su naturaleza, es decir, con carácter sustancial o cualitativo, las infracciones administrativas y las penales, diferencia que se puede establecer en una conjunción de elementos, y así se pueden distinguir: 1) en razón al distinto ordenamiento infringido, 2) junto a la vulneración del ordenamiento administrativo, la infracción se manifiesta o contiene una lesión del interés, cuyo cuidado se atribuye o compete a la Administración, en la infracción penal se lesionan los derechos subjetivos del individuo, de la colectividad, del Estado e incluso puede afectar a intereses administrativos del propio Estado, 3) la diferencia en cuanto a la imputabilidad, sólo personas físicas para las infracciones penales, y para las administrativas tanto pueden ser personas físicas como jurídicas".

³² Pérez Royo, Fernando, "Infracciones y sanciones tributarias", *Aspectos formales del derecho tributario*, Consejo General del Poder Judicial, 1995, p.301, con referencias directas a Muñoz Conde.

directo, más en el artículo 25 de la Constitución que en el artículo 24. En tercer lugar, podemos afirmar que la regulación no dice nada nuevo que la jurisprudencia no hubiera ya incorporado a la interpretación del derecho sancionador.

Por lo que si la esencia de la infracción administrativa y del delito es la misma, ¿por qué se sostiene que los principios válidos e inmanentes del derecho penal, son extrapolables al derecho sancionador administrativo “con ciertos matices”? ¿a qué matices nos estamos refiriendo? ¿Esta aplicación atenuada, según los casos, podría suponer una disminución de las garantías del administrado frente a reacciones represivas del ordenamiento jurídico frente a hechos sustancialmente idénticos?

Por la limitación del trabajo, y sin duda porque se trata de los que ofrecen mayores dudas en su aplicación al derecho tributario, nos centraremos sólo en algunos aspectos procedimentales y sustantivos de los derechos y garantías del procedimiento penal y extensión al derecho administrativo. Si bien, no podemos olvidar que la exigencia de culpabilidad y su preceptiva motivación han constituido y constituyen una exigencia que los tribunales de justicia se han encargado de subrayar, prácticamente en cada una de las infracciones y sanciones que son objeto de revisión.³³

³³ La existencia de culpabilidad debe aparecer debidamente fundada en la resolución administrativa sancionadora, de tal forma que, desde la perspectiva de los artículos 24.2 y 25.1 de la Constitución Española, lo que debe analizarse es si la resolución administrativa sancionadora contenía una argumentación suficiente acerca del elemento subjetivo del tipo infractor. Ni los tribunales económico-administrativos, ni los tribunales contencioso-administrativos pueden subsanar la falta de motivación de la culpabilidad en el acuerdo sancionador, porque es al órgano competente para sancionar a quien corresponde motivar la imposición de la sanción. SSTs del 10 de diciembre de 2012 (RC 563/2010 y 4320/2011). Jurisprudencia reiterada y consolidada.

La culpabilidad del sujeto infractor no queda acreditada en el acuerdo sancionador con la mera reiteración del tipo. No cabe concluir de ningún modo que la actuación del obligado tributario haya sido dolosa o culposa atendiendo exclusivamente a sus circunstancias personales, o, dicho de manera más precisa, sin vulnerar el principio de culpabilidad que deriva del artículo 25 de la Constitución Española, no es posible imponer una sanción a un obligado tributario (o confirmarla en fase administrativa o judicial de recurso) por sus circunstancias subjetivas —aunque se trate de una persona jurídica, tenga grandes medios económicos, reciba o pueda recibir el más competente de los asesoramientos y se dedique habitual o exclusivamente a la actividad gravada por la norma incumplida— si la interpretación que ha mantenido de la disposición controvertida, aunque errónea, puede entenderse como razonable. STS del 22 de octubre de 2012 (RC 4018/2010). Jurisprudencia reiterada y consolidada.

Si ni siquiera las especiales circunstancias subjetivas del obligado tributario permiten excluir la comisión de un error de derecho que le exonere de culpabilidad, por fundarse en una interpretación razonable de la norma, con menor razón habilitan para excluir que pueda incurrir en un error aritmético. STS del 21 de mayo de 2012 (RC 2953/2008).

3. *Límites temporales en el procedimiento sancionador*

Siguiendo el orden establecido, vamos a examinar los límites temporales que la Ley impone a la administración en el procedimiento sancionador, y las ventajas que ello supone para el obligado tributario.

Podemos distinguir dos hitos temporales, 1) el plazo previo a la iniciación del expediente sancionador, y 2) el plazo de duración del procedimiento en sentido estricto. Respecto del primero, el artículo 209.2 de la Ley establece que

...los procedimientos sancionadores que se incoen como consecuencia de un procedimiento iniciado mediante declaración o de un procedimiento de verificación de datos, comprobación o inspección no podrán iniciarse respecto a la persona o entidad que hubiera sido objeto del procedimiento una vez transcurrido el plazo de tres meses desde que se hubiese notificado o se entendiese notificada la correspondiente liquidación o resolución.

Sin embargo, del precepto transcrito se deriva que sólo puede iniciarse el procedimiento sancionador una vez que se dicte el acuerdo de liquidación, como afirma el Tribunal Supremo en su sentencia del 26 de abril de 2012 (RC 3357/2009), de modo que podrá iniciarse antes de que la deuda haya sido determinada a través de la correspondiente liquidación.

Lo que reúne en este supuesto, bajo la apariencia de una perención vinculada al procedimiento, es una de caducidad impropia puesto que al no haberse iniciado todavía no podemos hablar de duración indebida o excesiva. Es una suerte de sanción a la administración por no dar comienzo a tiempo el procedimiento sancionador.

El segundo, lo recoge el artículo 211, fijando una duración del procedimiento sancionador de seis meses contados desde la comunicación de inicio a la notificación de la resolución que ponga fin al procedimiento. Si transcurriera el plazo indicado se determinará la caducidad del expediente sancionador.

La principal consecuencia tanto cuando no se inicia el procedimiento en el término de tres meses como cuando no se dicta resolución expresa dentro de los seis tras haberse iniciado, es la caducidad. Sin embargo, y al contrario de lo que ocurre con los procedimientos de aplicación de los tributos, la caducidad en el sancionador impide a la administración iniciar un nuevo procedimiento, como indica el artículo 211.4, aunque no hubiera prescrito ni la infracción ni el derecho a perseguirla.

En la práctica, la administración puede hacer uso de su potestad sancionadora siempre y cuando no haya prescrito; no obstante, una vez que se

inicia el ejercicio de la acción para determinar la imposición de la sanción, debe agotar su ejercicio en el plazo de los seis meses previstos como fecha límite de su duración. Por lo que nos podremos encontrar con infracciones no prescritas, pero cuya acción para la imposición de la correspondiente sanción haya caducado si la administración no inició a tiempo el expediente o, iniciado el procedimiento sancionador, se superaron los seis meses sin resolución expresa notificada al supuesto infractor.

4. *El derecho a la no autoincriminación*

El régimen jurídico de nuestro ordenamiento tributario desarrollado entorno a LGT de 1963 ha dado lugar a varios problemas interpretativos a la vista de cómo se regulaba la deuda tributaria frente a la sanción, y el procedimiento de aplicación de los tributos frente al procedimiento sancionador.

En el derogado artículo 58, de la LGT, de 1963, se integraba a las sanciones como parte de la deuda tributaria. Como se puso de manifiesto en los informes de 2001 y 2003:

...el concepto de deuda tributaria debe identificarse con el de prestación que constituye el objeto de la obligación tributaria... la Comisión considera fundamental terminar con la inclusión de las sanciones en el concepto de deuda tributaria... No parece que, tras el reconocimiento de la LDGC del principio de separación de procedimientos y del tratamiento diferenciado de las sanciones a efectos de la suspensión automática en caso de recurso, se mantenga una inclusión que, aunque con efectos limitados, de algún modo identifica las sanciones como parte de la deuda tributaria; ...Frente a la regulación que hasta el momento se ha mantenido, el precepto no incluye a las sanciones en el concepto de deuda tributaria. Es más las excluye de modo expreso. De esta forma se termina con una previsión que no ha hecho otra cosa que enturbiar la verdadera naturaleza jurídica de las sanciones...

Por ello, en la actual LGT, en el artículo 58, se mantiene una expresa separación y diferenciación entre la deuda tributaria y la sanción, no sólo conceptual sino la procedimental iniciada con la Ley 1/1998.

Sin duda, por la influencia de la jurisprudencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos, se empezó a cuestionar si en nuestro ordenamiento jurídico se respeta con el debido grado de satisfacción el derecho a no autoinculparse, como manifestación del derecho a la defensa. Aunque sin cons-

tituir el eje central del pronunciamiento, se planteó en la STC 110/1984 relacionado con la presunción de inocencia y, directamente, en la 76/1990.

El problema principal que en el orden tributario presenta el reconocimiento y alcance del derecho a no auto inculparse, está en su coordinación con la obligación del deber general de contribuir, y con el ejercicio de las potestades por parte de la administración tributaria tendentes a hacerlo efectivo en cumplimiento de los intereses de la colectividad.

Como afirma Rodríguez-Bereijo,³⁴

...«dada la peculiar estructura de los procedimientos tributarios no basta con coincidir en la vigencia del derecho a no declarar contra sí mismo en el seno del procedimiento sancionador, sino que es preciso tener en cuenta la estrecha conexión y comunicación que media con las actuaciones llevadas a cabo para la gestión de los tributos, donde se incluyen actividades de liquidación pero también de investigación o comprobación, bajo la vigencia general del deber de colaboración de los obligados tributarios, que sirven al descubrimiento y fijación de los hechos con relevancia tributaria. Si el peligro de desnaturalizar el Derecho tributario aconseja no extender indiscriminadamente la vigencia del derecho a no declarar contra sí mismo a todos los procedimientos tributarios sean o no de carácter sancionador, los esfuerzos deben centrarse por delimitar el significado o el contenido de este derecho en el ámbito tributario sancionador». Considera que para que pueda hacerse efectivo el ejercicio de un derecho, es preciso que se tenga conocimiento, de manera que es preciso que sea debidamente informado, por lo que considera determinante el momento en que se le ponga conocimiento al interesado de su derecho a no declarar. Especialmente cuando se trata de la incoación de un expediente sancionador que resulte de un procedimiento inspector o en el caso de que pueda llegar a solaparse la fase de inspección y la de instrucción de un expediente sancionador... o durante el transcurso de la fase pre procesal de los delitos contra la Hacienda Pública. Ciertamente el obligado tributario tiene derecho a ser informado de su derecho a no declarar contra sí mismo y a no confesarse culpable desde el momento en que se dirija contra él un proceso de carácter penal o sancionador, ...debería ser informado de su derecho tan pronto como el órgano administrativo entienda que los hechos o antecedentes de que tenga conocimiento pudiesen ser constitutivos de una infracción tributaria.

Sin embargo, este planteamiento no resuelve completamente la integración difícil del derecho a la no autoinculpación en derecho tributario, planteando algunos inconvenientes de orden práctico. Si la separación en-

³⁴ Rodríguez-Bereijo León, María, *La prueba en el derecho tributario*, Thomson Aranzadi, 2007, pp. 267 y 268.

tre procedimiento inspector y sancionador no fuera una garantía procesal de libre disposición de la parte como ha consagrado el artículo 208.1, de la LGT 58/2003, sería posible establecer el momento de la incoación del procedimiento sancionador como el hito temporal para llevar a cabo la información de este derecho. No obstante, la posibilidad de que ambos procedimientos, o mejor dicho, de que ambas potestades, tributaria y sancionadora, se ejerciten en un mismo procedimiento, no resuelve cuando cesa el deber de colaboración del obligado tributario por el concurso de su derecho a la defensa, puesto que se solapan las obligaciones del deber general de contribuir, con el concurso de los derechos de defensa del contribuyente. Incluso, en los supuestos de tramitación separada de expedientes, el artículo 210.5 de la Ley establece que

cuando al tiempo de iniciarse el expediente sancionador se encontrasen en poder del órgano competente todos los elementos que permitan formular la propuesta de imposición de sanción, ésta se incorporará al acuerdo de iniciación. Dicho acuerdo se notificará al interesado, indicándole la puesta de manifiesto del expediente y concediéndole un plazo de 15 días para que alegue cuanto considere conveniente y presente los documentos, justificantes y pruebas que estime oportunos.

El precepto regula la llamada tramitación abreviada, la que en la práctica se ha puesto de manifiesto como la más habitual para la incoación de expedientes sancionadores, lo que supone una confusión de los elementos de prueba, esenciales para la determinación de la deuda tributaria, y lo necesario para sancionar. Lo que revela el régimen jurídico vigente es que el fijar un concreto momento para la información del derecho a no auto inculparse como condicionante de su relevancia y aplicabilidad, carece de eficacia práctica.

El problema no radica tanto en la obtención de la información de manera coactiva, requisito indispensable para la que la administración pueda actuar con la necesaria eficacia en la determinación y recaudación de la deuda tributaria, sino en el uso que de esa información obtenida puede hacer la administración. Puede y debe resultar perfectamente válida a la hora de cuantificar y exigir el pago de la deuda tributaria, pero no deberá ser utilizada para sancionar. Ello supondría la configuración del derecho a la no autoinculpación como una efectiva limitación del derecho sancionador, de tal manera que la administración pese a constarle la eventual comisión de una infracción tributaria, no podría sancionarla si el origen de conocimiento tuviera su origen directo en la información, bajo coacción aportada por el obligado tributario a lo largo de un procedimiento de aplicación de los tri-

butos. Su eventual trasgresión por parte de la administración sancionadora, permitiría su invocación ante la revisora y, finalmente, ante la jurisdicción ordinaria.

Como indica Palao Taboada,³⁵ el problema que se plantea no es

si el interesado tiene o no derecho a reusar la información, sino que utilización puede hacerse de esta en un posterior procedimiento sancionador... lo decisivo no es el momento a partir del cual puede hacerse valer el derecho, sino cuando puede considerarse que la información ha sido obtenida coactivamente y si tiene o no carácter incriminatorio.

En desarrollo de esta idea concreta que cuando el procedimiento de los tributos está efectivamente separado del procedimiento sancionador, el principio *nemo tenetur* es compatible con la obtención de pruebas auto incriminatorias en el primero, es decir, con la plena exigencia en él de los deberes de colaboración del obligado en la determinación de su deuda, pero a condición de que no se hagan valer en el procedimiento sancionador. Lo que requiere, en primer lugar, es que constituya una declaración del administrado contra sí mismo, lo que excluye, siguiendo la doctrina de la STC 161/97, sobre la constitucionalidad de las pruebas de alcoholemia,

...consideradas como pericias de resultado incierto, que con independencia de su mecánica concreta no requieren solo un comportamiento exclusivamente pasivo, no pueden catalogarse como obligaciones de auto incriminarse, es decir, como aportaciones o contribuciones del sujeto que sostenga o pueden sostener directamente, en el sentido anterior, su propia imputación penal o administrativa.

Sobre este línea han incidido Aguillo Avilés y García Berro³⁶ distinguiendo entre el acto de aportar prueba y el de soportar prueba, directamente relacionados con la presunción de inocencia.

Lo que no puede amparar el derecho a no declarar contra sí mismo es el derecho a la mentira o a no decir verdad, en el cumplimiento de los administrados de sus obligaciones tributarias. Como hemos visto, el Tribunal Constitucional consideró trasladable al derecho sancionador los principios inspiradores del derecho penal, mas con los debidos matices. Uno de estos matices indeterminados lo tenemos, precisamente, en la amplitud con la

³⁵ Palao Taboada, Carlos, *op. cit.*, p. 21.

³⁶ Aguillo 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, AEDAF, 2000, p. 99.

que debe ser interpretado el derecho a no auto inculparse, como manifestación del derecho a la defensa en el derecho penal frente al derecho sancionador por incumplimiento de obligaciones tributarias. Se le ha reconocido al acusado, en un procedimiento penal, interpretando el artículo 24.2 de la Constitución y 118 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal de 1881, no sólo el derecho a guardar silencio, a callar total o parcialmente o a no contestar a preguntas, sino el derecho a la mentira.³⁷ Como ha indicado el Tribunal Supremo en la sentencia del 4 de diciembre de 2006, Rec. 10248/2006³⁸ “...las de mentir o ser veraz, entrar en contraste o ser coherente consigo mismo en el curso del proceso, son decisiones estrictamente personales...”. Sin embargo, el *nemo tenetur*, como derecho sancionador no puede tener la misma extensión. Nada impide sancionar al obligado tributario cuando presenta declaraciones falaces o falsas, ni en virtud de lo manifestado en una autoliquidación cuando las posteriores comprobaciones llevadas a cabo por la administración, ponen de manifiesto incorrecciones u ocultaciones. Como señala Herrera Molina,³⁹ parece absurdo que los datos reflejados en las declaraciones tributarias no puedan ser utilizados para sancionar por las infracciones cometidas o derivadas de las mismas. En estos casos, la infracción deriva de la propia declaración en la que el administrado oculta o sustrae datos a la administración, que luego salen a la luz a través de su labor de investigación y comprobación. Algo parecido ocurrió en la sentencia del 10 de septiembre de 2002, en el caso *Alen. Reino Unido*, en la que se alegaba vulneración del derecho a no auto inculparse, tras ser sancionado por presentar una declaración patrimonial a requerimiento de la administración con información falsa. El TEDH no apreció la infracción del artículo 6o., puesto que la infracción estaba en la declaración misma, no pudiendo conferir el derecho una inmunidad general con respecto a las acciones motivadas por la voluntad de eludir una investigación por las autoridades fiscales.

³⁷ STSS 129/96 y 197/95.

³⁸ SST25 de enero de 2007, rec. 10596/2006 y 27 de septiembre de 2004, rec. 1102/2003 “...a diferencia del testigo, no sólo no tiene obligación de decir la verdad, sino que puede callar total o parcialmente o incluso mentir (STC 129/1996, en sentido similar STC 197/1995), en virtud de los derechos a no declarar contra sí mismo y a no confesarse culpable, reconocidos en el artículo 24.2 CE, y que son garantías instrumentales del más amplio derecho a la defensa (SSTC 29/1995, véase además Sentencia del TEDH del 25 de febrero de 1993, asunto Funke A, 256-A)”.

³⁹ Herrera Molina, Pedro Manuel, “Los derechos a guardar silencio y a no declarar contra sí mismo en procedimiento inspector. Comentarios y traducción de la sentencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos del 17 de diciembre de 1996 *Saunders. vs. United Kingdom*”, *Revista Impuestos*, 1997, pp. 1075 y ss.

5. *Recepción del derecho en la jurisprudencia*

El *nemo tenetur* no ha tenido en los tribunales ordinarios ni en el constitucional, el grado de desarrollo que en Europa. La sentencia primera en la que, de manera indirecta, trata el alcance de esta manifestación del derecho a la defensa fue en la STC 76/1990 en la que se resolvió la cuestión de inconstitucionalidad planteada por el Tribunal Supremo en el artículo 83.3.f) de la LGT tras su modificación por la Ley 10/1985, en la que se tipificó como infracción tributaria la falta de aportación de pruebas y documentos contables o la negativa a su exhibición. El Tribunal parte del carácter limitado del derecho a la intimidad, en cuanto a reserva de datos económicos con relevancia fiscal. De no ser así quedaría desprovisto de toda garantía y eficacia el deber general de contribuir del artículo 31.1 de la Constitución. La conclusión a la que llega el Tribunal, como resume Palao Taboada⁴⁰ en el análisis de esta sentencia, es que el derecho a no declarar contra si mismo y a no confesarse culpable no puede alegarse frente a la obligación de comunicar datos a la administración en el procedimiento de liquidación; en todo caso, la aportación de documentos contables no tiene carácter autoincriminatorio. Ahora bien, siendo ciertas estas dos premisas, no resuelven el problema de la fricción de derechos y deberes en conflicto. Una cosa es que no quepa invocar el derecho a la autoinculpación con ocasión del cumplimiento de las obligaciones tributarias y, otra, que la administración, a raíz de esa información obtenida mediante coacción, pueda sancionar. Sobre todo teniendo en cuenta que cuando se pronunció el Tribunal la separación de procedimientos no existía y todo se ventilaba en un procedimiento común de aplicación de los tributos. En este caso, la mezcla de elementos probatorios, si no se discrimina debidamente en función del origen de la obtención de la información, podría dar lugar a la vulneración del derecho a la defensa. Pese a que lo que se cuestionaba no era directamente la vulneración del derecho a la defensa dentro de un procedimiento, y sí la constitucionalidad de un precepto legal, el Tribunal huye de pronunciarse (al contrario de lo que ha realizado en innumerables ocasiones, con las llamadas sentencias interpretativas) sobre la verdadera esencia del problema que no se resuelve con su simple negación.⁴¹

Directamente se plantea la vulneración del *nemo tenetur* en las SSTs 18/2005 y 68/2006, vía recurso de amparo. En los dos casos, se planteó el

⁴⁰ Palao Taboada, Carlos, *op. cit.*, 2008, p. 135.

⁴¹ En defensa del alcance de esta sentencia véanse los comentarios de Aguallo Avilés, Ángel, "Aproximación al contenido constitucional de los derechos a la intimidad y a no autoinculparse: una interpretación constitucional de las SSTC:110/1984 y 76/1999", *Revista Quincena Fiscal*, Madrid, núms. 21 y 22, 2004.

supuesto de un administrador de una sociedad que fue condenado en vía penal por un delito fiscal por las cuotas impagadas determinadas en el impuesto sobre sociedades y sobre el valor añadido. Los requerimientos de información se practicaron a la sociedad, sujeto pasivo de los impuestos, mientras que el procedimiento penal se siguió contra su administrador como persona física. La vulneración del derecho a no auto inculparse no se planteó hasta la interposición del recurso de amparo sin que, ni ante el juzgado de lo penal, ni ante la Audiencia provincial de Madrid se hiciera especial análisis en este argumento de la defensa.

Se invocó directamente la doctrina del TEDH de la sentencia *J. B. vs. Suiza*. Sin embargo, el Tribunal Constitucional rodeó la cuestión con un argumento poco satisfactorio y poco acorde con la naturaleza del procedimiento penal. Se despachó afirmando que no había vulneración del derecho a la defensa ni de la doctrina del TEDH, en la medida que, precisamente, los requerimientos de información se practicaron durante el procedimiento de inspección a la sociedad, sujeto pasivo de los impuestos referidos y no al administrador condenado en sede penal. Con la falta de identidad subjetiva entre los requerimientos que facilitaron la información coactiva y el condenado por el delito contra la hacienda pública, desbarataron el motivo de amparo. No obstante, debemos tener presente dos cuestiones: primero, que el derecho penal se rige por la máxima del principio de verdad material y, si tras la artificiosa o falaz instrumentación de la sociedad, el responsable era la persona física del administrador, esa actuación mediata también se daba en sede administrativa a la hora de exigir o requerir información incriminatoria, con lo que la simple excusa de la falta de identidad a la que se refiere el Tribunal Constitucional no parece un sólido argumento para justificar la contravención del derecho fundamental a la defensa; en segundo lugar, en sede penal rige la máxima de *societas delinquere non potest*, sin embargo, el artículo 31.1 del Código Penal de la LO 19/1995 establece que

...el que actúe como administrador de hecho o de derecho de una persona jurídica, o en nombre o representación legal o voluntaria de otro, responderá personalmente, aunque no concurren en él las condiciones, cualidades o relaciones que la correspondiente figura de delito o falta requiera para poder ser sujeto activo del mismo, si tales circunstancias se dan en la entidad o persona en cuyo nombre o representación obre.⁴²

⁴² Está prevista la reforma de este artículo en el proyecto de la ley orgánica por la que se modifica la Ley Orgánica 10/1995, del 23 de noviembre, del Código Penal BOCG 27 noviembre de 2009, se añade el artículo 31bis, que tendrá la siguiente redacción:

“1. En los supuestos previstos en este Código, las personas jurídicas serán penalmente responsables de los delitos cometidos, en nombre o por cuenta de las mismas, y en su prove-

Como afirma Palao Taboada,⁴³ 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.

Era una magnífica ocasión para que el Tribunal se pronunciara sobre el alcance verdadero de esta manifestación del derecho a la defensa, y perfilar cuestiones tan dudosas como el contenido concreto de la información y su carácter determinante en el sustento de la imposición de la sanción o de la pena. La información obtenida bajo coacción debería resultar esencial para el sustento de la sanción; es decir, que constituyera la tipificación del presupuesto de hecho determinante de la infracción o del delito. Sólo la condena sustenta la información obtenida bajo coacción que supondría vulneración del *nemo tenetur*.

Esta estrecha relación entre la esencialidad de la información y la condena, quizás explique las escasas ocasiones en las que se ha invocado la infracción de este derecho ante los tribunales.⁴⁴

VIII. CONCLUSIONES

De la exposición bajo el marco de un pretendido “proceso equitativo”, bajo de la perspectiva de los derechos y garantías del contribuyente los podemos sintetizar en estos tres puntos:

cho, por sus representantes legales, los administradores de hecho o de derecho o los empleados con facultades de obligar a dicha persona jurídica. En los mismos supuestos, las personas jurídicas serán también penalmente responsables de los delitos cometidos, en el ejercicio de actividades sociales y por cuenta y en provecho de las mismas, por quienes, estando sometidos a la autoridad de las personas físicas mencionadas en el párrafo anterior, han podido realizar los hechos por no haberse ejercido sobre ellos el debido control.

2. La responsabilidad penal de las personas jurídicas no excluirá la de las personas físicas a que se refiere el apartado anterior, ni la de éstas excluirá la responsabilidad penal de aquéllas. Cuando como consecuencia de los mismos hechos se impusiere a ambas la pena de multa, los jueces o tribunales modularán las respectivas cuantías de modo que la suma resultante no sea desproporcionada en relación con la gravedad de aquéllos.

3. La concurrencia, en las personas que materialmente hayan realizado los hechos o en las que los hubiesen hecho posibles por no haber ejercido el debido control, de circunstancias que afecten la culpabilidad del acusado o agraven su responsabilidad, o el hecho de que dichas personas hayan fallecido o se hubieren sustraído a la acción de la justicia, no excluirá ni modificará la responsabilidad penal de las personas jurídicas, sin perjuicio de lo que se dispone en el apartado siguiente”.

⁴³ Palao Taboada, Carlos, *op. cit.*, p. 145.

⁴⁴ Merino Jara, Isaac, “Autoinculpación y delitos contra la hacienda pública. Sentencia comentada: STC 18/2005 de 1o. de febrero”, *Revista Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, Pamplona, núm. 4, 2005, (RTC 2005,18), p. 5., sostiene que no tiene conocimiento de que haya prosperado esta tesis, dando noticias de algunas (pocas) sentencias que la rechazan. La escasez de pronunciamiento es directamente proporcional a las veces que resulta invocado.

1. La evolución del bloque de derechos y garantías del contribuyente frente a la administración ha sido fruto de una paulatina evolución legislativa y jurisprudencial tendente a mitigar la mal llamada “especialidad” tributaria.
2. El límite temporal en el que la administración tributaria lleva a cabo el ejercicio de sus prerrogativas, debería constituir una de las mayores garantías para el administrado sometido a un procedimiento de aplicación de los tributos. Sin embargo, la duración del procedimiento no opera de la misma manera ni tiene el mismo alcance, por lo que dependerá del tipo de procedimiento de aplicación de los tributos, en cada caso, lo que exige distinguir y discriminar cada caso.
3. Se debe marcar una línea clara divisoria entre potestad sancionadora (manifestación del *ius puniendi* del Estado) y las demás potestades administrativas. Las garantías en los procedimientos en que los que lleve a cabo la primera debería estar próximas a las del proceso penal; no obstante, en el procedimiento tributario debido a la íntima conexión entre liquidación tributaria y la consiguiente infracción provoca situaciones en las que se confunde el deber general de contribuir con los derechos a la defensa, no declarar contra sí mismo o no declararse culpable.

CAPÍTULO OCTAVO

LA NUEVA DIMENSIÓN DEL DERECHO AL DEBIDO PROCESO EN EL CONTEXTO TRIBUTARIO

Alberto Miguel RUIZ MATÍAS*
César Alejandro RUIZ JIMÉNEZ**

SUMARIO: I. *Introducción.* II. *La nueva dimensión de los derechos humanos en el sistema jurídico mexicano.* III. *La aplicación de garantías procesales en materia tributaria.* IV. *Conclusiones.*

I. INTRODUCCIÓN

Los derechos humanos y la materia tributaria

Recientemente, ha surgido un interés notable por la adaptación de diversos derechos humanos en el ámbito tributario. No obstante, el tema es más añejo de lo que a primera vista parece. En México, la defensa de las garantías fiscales consagradas en nuestra Constitución Política ha sido instaurada a través del juicio de amparo desde 1925.¹ A nivel internacional, el primer caso que la ahora extinta Comisión Europea de Derechos Humanos conoció relacionado con impuestos, en específico con la aplicación de una tasa impositiva progresiva en Islandia, data de 1957.² Así pues, podemos decir que tanto a

* Maestro en derecho administrativo y fiscal en la Facultad de Derecho de la Barra de Abogados; juez de distrito.

** Maestría en derecho fiscal internacional en la Universidad de Florida; candidato a doctor por el Instituto de Derecho Fiscal Internacional de la Universidad de Economía y Negocios de Viena.

¹ Góngora Pimentel, Genaro David, *La lucha por el amparo fiscal*, México, Porrúa, 2007, capítulos II y IV.

² Buquicchio-de Boer, M., "Tax Matters and the European Convention of Human Rights", *IFA. Taxation and Human Rights*, Londres, Kluwer Law and Taxation, 1988, p. 60.

nivel nacional como internacional, la defensa de los derechos humanos del contribuyente se ha ido desarrollando paulatina, pero constantemente, en los últimos cien años.

En la actualidad, países como Chile, Brasil y Alemania tienen incorporadas, aunque no de manera consistente, prerrogativas fiscales en sus textos constitucionales;³ en tanto, países como Estados Unidos,⁴ Reino Unido,⁵ Francia⁶ y Canadá⁷ han optado por promulgar cartas de derechos de los contribuyentes. En el ámbito internacional, la defensa de los derechos del contribuyente ha tenido un éxito particular bajo la tutela de la Corte Europea de Derechos Humanos.⁸

En nuestro país, se destaca la defensa de las garantías sustantivas de los contribuyentes; prueba de ello es que la Suprema Corte de Justicia de la Nación resuelve cotidianamente asuntos relativos a la protección de equidad, proporcionalidad y legalidad tributarias. No obstante, no existe el mismo grado de desarrollo respecto de las garantías procesales tributarias. Por ello, resulta necesario profundizar en la evolución del derecho al debido proceso a nivel nacional e internacional y entender cómo esta evolución puede mejorar la defensa de los derechos adjetivos de los contribuyentes.

La reforma al artículo 1o. de nuestra Constitución otorga una mayor importancia a los tratados internacionales y, por tanto, a la jurisprudencia emitida por las cortes internacionales bajo cuya jurisdicción se ha sometido nuestro país. A efecto de entender este proceso es importante explicar, en primer lugar, el contenido de la reforma constitucional, en segundo, la importancia de los tratados internacionales sobre derechos humanos y, finalmente, exponer los criterios más recientes de protección procesal que se han desarrollado en el ámbito internacional. Entonces, podremos vislumbrar cuál es el camino idóneo que la protección de los derechos procesales de los contribuyentes debe seguir. A ello nos avocaremos en el resto de nuestro trabajo.

³ Véase el reporte de la OCDE de 1990, Committee on Fiscal Affairs, OECD, *Taxpayers' Rights and Obligations. A Survey of the Legal Situation in OECD Countries*, París, OCDE, 1990, p.19.

⁴ Taxpayer's Bill of Rights de 1988.

⁵ Taxpayer's Charter of 1986.

⁶ Charte du Contribuable, 1987.

⁷ Declaration of Taxpayer's Rights of 1985.

⁸ Véanse las obras de Kofler, Georg, Poiars Maduro, Miguel *et al.* (eds.), *Human Rights and Taxation in Europe and the World*, Amsterdam, IBFD, 2011; Baker, Philip, "Taxation and the European Convention on Human Rights", *British Tax Review*, núm. 4, 2000; Martínez Muñoz, Yolanda, *La aplicación del Convenio Europeo de Derechos Humanos en materia tributaria: un análisis jurisprudencial*, Navarra, Aranzadi, 2002.

II. LA NUEVA DIMENSIÓN DE LOS DERECHOS HUMANOS EN EL SISTEMA JURÍDICO MEXICANO

1. *La reforma al artículo 1o. constitucional*

El 10 de junio de 2011 se publicó en el *Diario Oficial de la Federación* la reforma constitucional que modificó el primer párrafo y adicionó un segundo y tercero al artículo 1o. de nuestra Constitución política de la siguiente manera:

Artículo 1o. En los Estados Unidos Mexicanos todas las personas gozarán de los derechos humanos reconocidos en esta Constitución y en los tratados internacionales de los que el estado mexicano sea parte, así como de las garantías para su protección, cuyo ejercicio no podrá restringirse ni suspenderse, salvo en los casos y bajo las condiciones que esta Constitución establece.

Las normas relativas a los derechos humanos se interpretaran de conformidad con esta Constitución y con los tratados internacionales de la materia favoreciendo en todo tiempo a las personas la protección más amplia.

Todas las autoridades, en el ámbito de sus competencias, tienen la obligación de promover, respetar, proteger y garantizar los derechos humanos de conformidad con los principios de universalidad, interdependencia, indivisibilidad y progresividad. En consecuencia, el estado deberá prevenir, investigar, sancionar y reparar las violaciones a los derechos humanos, en los términos que establezca la ley.

Con esta reforma, el órgano reformador de la Constitución realizó tres modificaciones fundamentales a nuestro sistema jurídico: primero, introdujo el concepto de derechos humanos; segundo, elevó a rango constitucional los tratados internacionales relativos a esos derechos y, tercero, adoptó mecanismos y principios que facilitan su protección.⁹

Estos cambios resultaban necesarios, ya que la protección de los derechos reconocidos en instrumentos internacionales estaba condicionada por la ambigüedad de su jerarquía en nuestro sistema jurídico. En un principio, los convenios internacionales fueron considerados por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación al mismo nivel que las leyes federales, tal y como consta en la tesis de rubro “Leyes federales y tratados internacionales. Tienen la misma jerarquía normativa”.¹⁰ Posteriormente, fueron situados

⁹ Ruiz Matías, Alberto M y Ruiz Jiménez, César A., “El principio *pro homine* en el sistema jurídico mexicano”, en García Villegas, Paula, *El control de convencionalidad y las cortes nacionales*, México, Porrúa, 2013, p. 121.

¹⁰ *Seminario Judicial de la Federación y su Gaceta*, octava época, diciembre de 1992, p. 27.

por encima de las leyes federales pero debajo de la Constitución política, mediante la tesis de rubro: “Tratados internacionales. Se ubican jerárquicamente por encima de las leyes federales y en segundo plano de la Constitución federal”;¹¹ por lo que, la importancia de dichas normas y de los derechos tutelados en éstas no estaba claramente definida. Con la reforma indicada se desvanece esa deficiencia en nuestro sistema jurídico y se otorga primacía a la protección de los derechos humanos, sin la necesidad de definir un orden jerárquico normativo, pero un método de aplicación favorable a las normas de derechos fundamentales. Las consecuencias inmediatas de esta reforma se analizan a continuación.

A. *De garantías individuales a derechos humanos*

El cambio de denominación tiene como efecto aumentar la fortaleza de las otrora garantías individuales. Éstas eran consideradas simplemente como límites establecidos al ejercicio de la potestad autoritaria. En cambio, los derechos humanos son entendidos como principios universales, previos a la configuración del Estado, inherentes al individuo y necesarios para su pleno desarrollo como ser humano. De ahí sus características de universalidad, obligatoriedad e irrenunciabilidad.¹² Así, el cambio de denominación fortalece la relevancia de estos principios y promueve su primacía en la interpretación y aplicación de la ley.

B. *Interpretación conforme*

La cláusula de interpretación conforme integrada a nuestro texto constitucional facilita la armonización de la ley suprema del país con los tratados internacionales que contemplan derechos humanos y otorga una mayor eficacia a éstos. De conformidad con esta cláusula, las normas que integran nuestro sistema jurídico deben observar los contenidos sobre derechos fundamentales descritos tanto en nuestra carta magna como en los tratados internacionales, en la materia, firmados por México. Esta parte de la reforma constitucional es crucial para entender el nuevo rol e importancia que adquieren los instrumentos internacionales incorporados a nuestro orden

¹¹ Tesis, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, noviembre de 1999, p. 46.

¹² Véase el dictamen de discusión de las Comisiones Unidas de Puntos Constitucionales y de Derechos Humanos, Cámara de Diputados, reforma en materia de derechos humanos del 15 de diciembre de 2010, disponible en: <http://gaceta.diputados.gob.mx>.

normativo, pues los coloca en igual importancia a la Constitución y como punto de referencia para la protección de los individuos.¹³

C. *La adopción del principio pro homine*

El último eslabón en la protección de los derechos humanos insertado en la reforma constitucional es el principio *pro homine*, el cual indica que las normas relativas a los derechos humanos se deben interpretar de la forma más favorable a las personas, de tal manera que se alcance el más amplio espectro de protección y se reduzca al mínimo las restricciones a derechos humanos que cualquier norma pudiera establecer.¹⁴ Si bien este principio no es ajeno a nuestro sistema jurídico, el hecho de que se incluya en el texto constitucional obliga a su ejercicio por todo tipo de autoridad, lo cual no ocurría anteriormente.¹⁵

2. *La importancia de la Corte Interamericana de Derechos Humanos*

En su conjunto, las tres medidas adoptadas constitucionalmente, descritas en los puntos anteriores, tienen como objetivo incrementar la protección de los derechos humanos en México. Como consecuencia directa de ello, los tratados internacionales en materia de derechos humanos que integran nuestro sistema jurídico adquieren mayor relevancia para cualquier autoridad que interpreta y aplica la ley.¹⁶

Una pieza fundamental de este universo normativo que se abre paso en nuestro sistema legal es el sistema interamericano de derechos humanos, en específico la Convención Interamericana de Derechos Humanos. Ésta somete a nuestro país a la jurisdicción de una Corte Internacional especializa-

¹³ Caballero Ochoa, José L., “La cláusula de interpretación conforme y el principio pro persona (artículo 1o., segundo párrafo de la Constitución)”, en Carbonell, Miguel y Salazar, Pedro (coords.), *La reforma constitucional de derechos humanos*, México, Suprema Corte de Justicia de la Nación-UNAM, 2012, p. 103.

¹⁴ Véanse Comisiones Unidas de Puntos Constitucionales y Derechos Humanos de la Cámara de Diputados del Congreso de la Unión, emitido el 13 de diciembre de 2010, disponible en: www.cencos.org/documentos/DICTAMENDH17feb2011.doc

¹⁵ La aplicación del principio *pro homine* previsto en documentos internacionales se menciona en la jurisprudencia del Poder Judicial de la Federación. Al respecto, véase la tesis “Principio pro homine. Su aplicación es obligatoria”, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, t. XXI, febrero de 2005, p. 1744.

¹⁶ Ruiz Matías, Alberto M. y Ruiz Jiménez, César A., *op. cit.*, p. 141.

da en derechos humanos: la Corte Interamericana de Derechos Humanos, con plena capacidad de revisar las sentencias dictadas incluso por la última instancia de nuestra jurisdicción nacional. Por ello, resulta necesario conocer los criterios emitidos por esta institución ya que, con independencia de que sean obligatorios u orientadores,¹⁷ indican el camino que la jurisdicción regional ha decidido marcar en la protección de los derechos fundamentales de las personas. El derecho que nos ocupa, el del debido proceso, es uno de los que mayor atención recibe por parte de la Corte Interamericana,¹⁸ por lo que resulta interesante conocer los criterios más relevantes al respecto.

La jurisprudencia interamericana en relación al debido proceso

El debido proceso ha sido entendido por la Corte Interamericana de Derechos Humanos como un límite impuesto a la actividad estatal, la cual debe observar una serie de requisitos en el desarrollo de instancias procesales, de tal manera para que las personas estén en condiciones de defender adecuadamente sus derechos ante cualquier acto de Estado que pudieran afectarlos.¹⁹ El desarrollo de los principios necesarios para la existencia de un proceso justo ha ocurrido, principalmente, en el contexto de la revisión de los procesos penales; no obstante, tal y como se verá más adelante, la Corte Interamericana y nuestro propio intérprete constitucional han considerado que la aplicación de estos principios debe hacerse extensiva al resto de instancias procesales existentes en un sistema jurídico. Los criterios emitidos por la Corte Interamericana que pudieran tener relevancia para la materia tributaria se resumen a continuación:

- a) El derecho al debido proceso aplica no sólo a la instancia judicial sino también a los procedimientos administrativos y, en general, a cualquier procedimiento frente a la autoridad.²⁰

¹⁷ *Ibidem*, pp. 137-141.

¹⁸ La jurisprudencia de la Corte Interamericana divide el derecho al debido proceso en dos vertientes: una sustantiva y una adjetiva. García Ramírez, Sergio y Negrete Morayta, Alejandra, “El debido proceso en la jurisprudencia de la Corte Interamericana de Derechos Humanos”, pp. 11 y ss, disponible en: www.ijf.cjf.gob.mx/cursososp/2012/jornadasitinerantes/procesoSGR.pdf. (Fecha de consulta: 1o. de diciembre de 2015).

¹⁹ Véanse los casos: *Baena Ricardo y otros vs. Panamá*, 2 de febrero de 2001, p. 92; *Fermín Ramírez vs. Guatemala*, 20 de junio de 2005, p. 78; *Tribunal Constitucional vs. Perú*, 31 de enero de 2001; *Ibsen Cárdenas e Ibsen Peña vs. Bolivia*, 1o. de septiembre de 2010, p. 178.

²⁰ Caso del *Tribunal Constitucional vs. Perú*, 31 de enero de 2001, parágrafo 71 y *Yátama vs. Nicaragua*, 13 de junio de 2005, parágrafo 149.

- b) La observancia de la garantía de igualdad durante el proceso judicial implica que el Estado debe compensar aquellas situaciones en las que alguna de las partes se encuentra en desventaja, reduciendo las deficiencias y obstáculos que la parte más débil debe afrontar.²¹
- c) Los procesos judiciales deben ser resueltos en un plazo razonable. No obstante, la duración de dicho plazo debe calcularse atendiendo a las circunstancias y particularidades de cada caso. Tres elementos son clave para esta determinación: complejidad del caso, la actitud del gobernado y la conducta de la autoridad judicial.²²
- d) Presunción de inocencia. Toda persona debe ser considerada inocente hasta que no exista una decisión judicial final que determine lo contrario. En caso de que no existan pruebas suficientes, nadie puede ser considerado culpable.²³ De acuerdo a este principio, el individuo no tiene la obligación de demostrar su inocencia sino el Estado de demostrar la culpabilidad del primero.²⁴
- e) El derecho al debido proceso también implica que el individuo debe tener derecho a una defensa adecuada en cualquier instancia judicial e incluso durante los procedimientos de investigación y procesos administrativos.²⁵

La dimensión que la Corte Interamericana ha dado al derecho del debido proceso, incorporando los principios antes descritos, nos obliga a pensar cuál es la consecuencia que éstos pudieran tener en materia tributaria. Cabe destacar que estos criterios han sido emitidos en casos primordialmente penales, sin que a la fecha exista alguno directamente relacionado con la materia tributaria. Sin embargo, su aplicación es posible en el contexto tributario, tal y como la experiencia de la Corte Europea de Derechos Humanos se ha encargado de demostrar.²⁶

²¹ Caso *Herrera Ulloa vs. Costa Rica*, 2 de Julio de 2004, párrafos 157-167.

²² Caso *Suárez Rosero vs. Ecuador*, 12 de noviembre de 1997, párrafo 72; *Tibi vs. Ecuador*, 7 de septiembre de 2004, párrafo 175; *Hilarié, Constantine and Benjamin vs. Trinidad and Tobago*, 21 de junio de 2002, párrafo 143.

²³ Caso *Cantoral Benavides vs. Perú*, 18 de agosto de 2000, párrafo 120 y *Ricardo Canese vs. Paraguay*, 31 de agosto de 2004, párrafo 153.

²⁴ Caso *Ricardo Canese vs. Paraguay*, párrafo 154.

²⁵ Caso *Acosta Calderón vs. Ecuador*, párrafo 125.

²⁶ Si bien es cierto, el artículo 6o. de la Convención Europea de Derechos Humanos limita la aplicación del derecho al debido proceso a juicios de orden civil y penal, también lo es que la jurisprudencia de la Corte Europea de Derechos Humanos ha sostenido que ese principio aplica de igual forma a casos tributarios cuando éstos involucran la determinación de una sanción administrativa. Ruiz Jiménez, César Alejandro, "Fair Trial Rights on Taxa-

Estos principios también se encuentran reconocidos en nuestro sistema jurídico. Así se desprende de la tesis aislada de la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación “Debido proceso. Su contenido” que indica lo siguiente:

Dentro de las garantías del debido proceso existe un «núcleo duro», que debe observarse inexcusablemente en todo procedimiento jurisdiccional, mientras que existe otro núcleo de garantías que resultan aplicables en los procesos que impliquen un ejercicio de la potestad punitiva del Estado. En cuanto al «núcleo duro», las garantías del debido proceso que aplican a cualquier procedimiento de naturaleza jurisdiccional son las que esta Suprema Corte de Justicia de la Nación ha identificado como formalidades esenciales del procedimiento, cuyo conjunto integra la «garantía de audiencia», las cuales permiten que los gobernados ejerzan sus defensas antes de que las autoridades modifiquen su esfera jurídica en forma definitiva. Al respecto, el Tribunal en Pleno de esta Suprema Corte de Justicia de la Nación en la jurisprudencia P./J. 47/95, de rubro: FORMALIDADES ESENCIALES DEL PROCEDIMIENTO. SON LAS QUE GARANTIZAN UNA ADECUADA Y OPORTUNA DEFENSA PREVIA AL ACTO PRIVATIVO, sostuvo que las formalidades esenciales del procedimiento son: (i) la notificación del inicio del procedimiento; (ii) la oportunidad de ofrecer y desahogar las pruebas en que se finque la defensa; (iii) la oportunidad de alegar; y, (iv) una resolución que dirima las cuestiones debatidas y cuya impugnación ha sido considerada por esta Primera Sala como parte de esta formalidad. Ahora bien, el otro núcleo es comúnmente identificado con el elenco mínimo de garantías que debe tener toda persona cuya esfera jurídica pretenda modificarse mediante la actividad punitiva del Estado, como ocurre, por ejemplo, con el derecho penal, migratorio, fiscal o administrativo, en donde se exigirá que se hagan compatibles las garantías con la materia específica del asunto. Así, dentro de esta categoría de garantías del debido proceso se identifican dos especies: la primera, corresponde a todas las personas independientemente de su condición, nacionalidad, género, edad, etcétera, dentro de las que están, por ejemplo, *el derecho a contar con un abogado, a no declarar contra sí mismo o a conocer la causa del procedimiento sancionatorio*; la segunda, resulta de la combinación del elenco mínimo de garantías con el derecho de igualdad ante la ley, y protege a aquellas personas que pueden encontrarse en una situación de desventaja frente al ordenamiento jurídico, por pertenecer a algún grupo vulnerable, por ejemplo, el derecho a la notificación y asistencia consular, el derecho a contar con un traductor o intérprete, el derecho de las

tion: The European and Inter-American Experience”, *Human Rights and Taxation in Europe and the World*, *op. cit.*, p. 529 y ss.

niñas y niños a que su detención sea notificada a quienes ejerzan su patria potestad y tutela, entre otras de la misma naturaleza.²⁷

Como se puede observar, la Suprema Corte de Justicia ha reconocido que principios como el derecho a la defensa, a no declarar contra sí mismo y el derecho a subsanar cualquier desequilibrio procesal que pudiera existir entre las partes, forman parte del derecho al debido proceso reconocido en nuestro sistema jurídico. Lo mismo sucede con el principio de presunción de inocencia,²⁸ aunque es pertinente destacar que éste permanece estrechamente ligado a la materia penal por diversos criterios de nuestro Tribunal Constitucional.²⁹

Así, resulta evidente que en nuestro país existen criterios y lineamientos jurídicos encargados de la protección del derecho al debido proceso que coinciden con la evolución marcada en el ámbito internacional. El paso natural en la evolución de este derecho, dada la reciente reforma constitucional que implica la adopción del concepto de derechos humanos, la cláusula de interpretación conforme y el principio *pro homine*, consisten en extenderlo a todas las instancias procesales de nuestro sistema jurisdiccional; evolución de la que la materia fiscal no puede quedar excluida. Por lo que resulta conveniente analizar cómo la aplicación de estos principios puede ayudar a mejorar la justicia procesal tributaria en nuestro país. A ello, nos dedicaremos a continuación.

III. LA APLICACIÓN DE GARANTÍAS PROCESALES EN MATERIA TRIBUTARIA

1. *Las sanciones administrativas y la similitud con la pena*

La aplicación de garantías penales en materia tributaria requiere hallar una semejanza entre estas dos ramas de derecho, que haga compatible la introducción de los principios de derecho penal en la materia fiscal. De ello se

²⁷ Tesis aislada, *Semanario Judicial de la Federación*, t. I, marzo de 2013, p. 881.

²⁸ Al respecto véase la tesis aislada de rubro: “Presunción de inocencia. El principio relativo está consignado expresamente en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, a partir de la reforma publicada en el *Diario Oficial de la Federación* el 18 de junio de 2008”, *Semanario Judicial de la Federación*, t. III, enero de 2012, p. 2917.

²⁹ Véase “Presunción de inocencia. Alcances de ese principio constitucional”, *Semanario Judicial de la Federación*, t. XXV, mayo de 2007, p. 1186.

ha encargado la Suprema Corte de Justicia de la Nación, al resaltar que las sanciones fiscales y las penas comparten la misma naturaleza y propósito. Así lo determinó la Segunda Sala de nuestro máximo tribunal, al resolver la contradicción de tesis 26/97,³⁰ en cuyo considerando sexto se estableció lo siguiente:

...Además, debe tenerse en consideración que la imposición de las multas fiscales deriva del poder jurídico del Estado para tipificar el incumplimiento de obligaciones fiscales como infracciones y castigarlas a través de penas económicas establecidas en ley, y la facultad de las autoridades administrativas para imponer y ejecutar tales sanciones, lo que es similar a las sanciones penales.

Por otro lado, debe también tenerse presente que la finalidad de las normas que establecen multas fiscales, es la de mantener la observancia de los preceptos que establecen los impuestos, a través de un sistema de sanciones que actualice la coercitividad de las normas fiscales.

Diversos autores han sostenido que *entre las infracciones fiscales y los delitos no existen diferencias sustanciales, ya que tienen el mismo origen, que es el incumplimiento de obligaciones frente al Estado y se sancionan, unas con pena económica y otras con pena privativa de libertad, pudiendo actualizarse, en los delitos, la imposición de penas pecuniarias, según se determine en la ley; en estas condiciones, las diferencias existentes entre ambas figuras, pudieran establecerse en relación con el órgano encargado de imponerlas, que en las infracciones corresponde a autoridades administrativas y en los delitos al órgano jurisdiccional, lo que no hace que la naturaleza de las sanciones en materia penal, sean distintas a las fiscales.*

En efecto, las normas que establecen sanciones fiscales, al igual que las que establecen penas, tienen como finalidad tipificar infracciones para aplicar un castigo al sujeto que realice la conducta que se describe en la norma; además, sólo el Estado, en ambos casos, puede definir las situaciones que constituyen infracciones o delitos y determinar las penas que deberán imponerse a quien incurra en ellos, lo que se realiza a través de un sistema en el que la infracción y la sanción son elementos esenciales...

Así, la Suprema Corte ha concluido que existe identidad entre las sanciones administrativas y las penales, en virtud de su naturaleza punitiva, por lo que resulta natural la aplicación de las garantías procesales penales a los procedimientos fiscales.

Este criterio ha sido reiterado, aunque refiriéndose de manera general al derecho administrativo sancionador por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación mediante la jurisprudencia “Derecho administrativo

³⁰ Véase “Multas fiscales. Deben aplicarse en forma retroactiva las normas que resulten benéficas al particular”, *Semanario Judicial de la Federación*, t. VII, marzo de 1998, p. 333.

sancionador. Para la construcción de sus propios principios constitucionales es válido acudir de manera prudente a las técnicas garantistas del derecho penal, en tanto ambos son manifestaciones de la potestad punitiva del Estado”.³¹

En el ámbito internacional, la semejanza entre la sanción penal y la administrativa ha sido estudiada por la Corte Europea de Derechos Humanos. En efecto, al resolver el caso *Ravnsborg vs. Suecia*,³² dicha Corte sostuvo que la aplicación de garantías procesales penales a sanciones administrativas depende de la actualización del concepto de pena, el cual tiene un significado autónomo en esa jurisdicción. Para la Corte Europea de Derechos Humanos, cualquier sanción administrativa puede ser equiparada a la pena, atendiendo a alguno de los siguientes criterios: la clasificación de la sanción dada por el derecho interno, la naturaleza de la sanción impuesta o el grado de severidad de esa sanción. Cuando alguno de estos elementos se actualiza en el caso concreto, la Corte Europea considera aplicables las garantías en materia criminal.

En materia tributaria, la misma Corte Europea de Derechos Humanos abordó la identidad de las sanciones fiscales con las criminales por primera vez en el caso *Benham vs. Reino Unido*³³ aunque relacionado con una pena de prisión administrativa; y posteriormente, bajo los mismos criterios determinó la naturaleza penal de una sanción pecuniaria en los casos *A. P., M. P. y T. P. vs. Suiza*³⁴ (relacionado con evasión fiscal).

Como se puede observar, la postura adoptada por nuestro máximo tribunal, encuentra correspondencia en el desarrollo de la jurisprudencia europea; con la ventaja de que el criterio desarrollado por la Suprema Corte de Justicia de la Nación es de carácter absoluto, puesto que establece la identidad de la sanción tributaria y la pena en cualquier caso; en tanto que la jurisprudencia europea sujeta dicha identidad a la presencia de al menos uno de los criterios explicados anteriormente.

³¹ Jurisprudencia, *Semanario Judicial de la Federación*, t. XXIV, agosto de 2006, p. 1565. El mismo criterio ha sido sostenido por las tesis aisladas de las salas de la Suprema Corte de Justicia de la Nación. Véanse las tesis aisladas “Responsabilidades de los servidores públicos. Las sanciones administrativas previstas en la ley federal relativa también se rigen por el principio constitucional de exacta aplicación de la ley que impera en las de carácter penal, aun cuando sean de diversa naturaleza”, *Semanario Judicial de la Federación*, t. XIV, septiembre de 2001, p. 718 y “Las infracciones fiscales se rigen por los principios del derecho administrativo sancionador y por las garantías del derecho penal, en lo que resulten aplicables”, t. XXV, febrero de 2007, p. 652.

³² Sentencia del 23 de marzo de 1994, parágrafo 34.

³³ Sentencia del 10 de junio de 1996, parágrafo. 56.

³⁴ Sentencia del 29 de agosto de 1997, parágrafo 39.

Consideraciones similares han sido adoptadas por la Corte Interamericana de Derechos Humanos, quien haciendo una interpretación *pro homine* del artículo 8.2 de la Convención, ha considerado que éste se aplica en cualquier tipo de juicio, sin importar si es del orden civil, laboral, fiscal o de cualquier otro carácter.³⁵ Incluso, la Corte Interamericana ha puesto énfasis en la aplicación de estos principios a los juicios de orden administrativo en virtud del desenlace sancionatorio que dichos procesos pudieran generar, los cuales se equiparan al poder punitivo del Estado presente en los procesos penales.³⁶

Así, resulta evidente que nuestro sistema jurídico, en concordancia con el orden internacional, ha abierto las puertas a la aplicación de los derechos y los principios penales al ámbito administrativo. Por ello, es necesario analizar cuál es el impacto que dichos principios pudieran tener en el contexto de los procedimientos tributarios; a fin de perfeccionar su funcionamiento en aras de proteger los derechos fundamentales de sus usuarios.

Antes de analizar cada uno de estos principios en concreto, es pertinente mencionar que la protección eficaz de los derechos procesales de los contribuyentes requiere que la aplicación de los principios penales sea extensiva no sólo al proceso judicial sino a los procedimientos administrativos previos.

Esto debe ser así porque la aplicación efectiva de dichas garantías sólo puede lograrse a través de su observancia desde el desarrollo de los procedimientos ante la autoridad hacendaria que originan las sanciones fiscales; pues éstas son consecuencia directa de dichos procedimientos, por lo que no pueden disociarse de ellos.³⁷

Así, el análisis de la aplicación de principios penales en materia administrativa debe contemplar no sólo el contexto del proceso judicial sino también el procedimiento administrativo ante la autoridad hacendaria.

Dicho lo anterior, es procedente explorar la forma de cómo podrían repercutir las garantías procesales penales en los procesos tributarios, tarea a la que nos dedicamos a continuación.

³⁵ Caso *Ivcher Bronstein vs. Perú*, 6 de febrero de 2001, p. 103, caso del *Tribunal Constitucional*, *op. cit.*, p. 70.

³⁶ Caso *Baena Ricardo y otros vs. Panamá*, 2 de febrero de 2001, p.106.

³⁷ Maisto, Guglielmo, "The Impact of the European Convention of Human Rights on Tax Procedures and Sanctions with Special Reference to Tax Treaties and the EU Arbitration Convention", en Kofler, Maduro y Pistone, Pasquale (eds.), *Human Rights and Taxation in Europe and the World*, pp. 373 y ss.

2. *Aplicación de las garantías procesales penales en materia tributaria*

A. *La aplicación de garantías procesales penales en los procedimientos ante la autoridad administrativa*

La protección de los derechos procesales de los contribuyentes requiere que la aplicación de los principios penales sea extensiva no sólo para el proceso judicial, sino también a los procedimientos administrativos previos. Esto debe ser así porque la aplicación efectiva de dichas garantías sólo puede lograrse a través de su observancia desde el desarrollo de los procedimientos ante la autoridad hacendaria que originan las sanciones fiscales; pues éstas son consecuencia directa de dichos procedimientos, por lo que no pueden dissociarse de ellos.³⁸

Consideraciones similares han sido adoptadas por la Corte Interamericana de Derechos Humanos, con una interpretación pro persona del artículo 8.2 de la Convención, quien ha considerado que éste se aplica en cualquier tipo de juicio, sin importar si son del orden civil, laboral, fiscal o de cualquier otro carácter.³⁹ Incluso, la Corte Interamericana ha puesto énfasis en la aplicación de estos principios a los juicios de orden administrativo en virtud del desenlace sancionatorio que dichos procesos pudieran generar, los cuales se equiparan al poder punitivo del Estado presente en los procesos penales.⁴⁰

Por tanto, el análisis de la aplicación de los principios penales en materia administrativa debe contemplar no sólo el contexto del proceso judicial sino también el procedimiento administrativo. Consideraciones similares han sido alcanzadas por la Corte Interamericana de Derechos Humanos.⁴¹

B. *El derecho a la no autoincriminación*

Si bien es cierto, la necesidad recaudatoria del Estado exige la cooperación absoluta de los contribuyentes durante el ejercicio de las facultades de comprobación de las autoridades hacendarias, también lo es que la posibilidad latente de la configuración de una sanción administrativa e incluso

³⁸ *Idem.*

³⁹ Caso *Ivcher Bronstein vs. Perú*, 6 de febrero de 2001, p. 103, caso del *Tribunal Constitucional*, *op. cit.*, p. 70.

⁴⁰ Caso *Baena Ricardo y otros vs. Panamá*, 2 de febrero de 2001, p.106.

⁴¹ Caso del *Tribunal Constitucional vs. Perú*, 31 de enero de 2001, parágrafo 71 y *Yátama vs. Nicaragua*, 13 de junio de 2005, parágrafo 175.

de una conducta delictiva plantea la posibilidad de que el gobernado se niegue a presentar información que pudiera ser determinante para fincarle dicha responsabilidad penal y/o administrativa. En efecto, la confesión no es un acto al que los gobernados estén obligados; en cambio, el derecho a la no autoincriminación se encuentra ampliamente reconocido en nuestro sistema jurídico.⁴² Por ello, es posible que un gobernado pudiera negarse a compartir la información que se encuentra en su poder, si ésta trajera como consecuencia la determinación de una sanción administrativa o penal.

Esta posibilidad ha sido explorada por la Corte Europea de Derechos Humanos en el caso *Funke vs. Francia*.⁴³ Donde el contribuyente se negó durante el transcurso de una visita de la autoridad hacendaria, a presentar la información relativa a diversas cuentas bancarias a su nombre. Ante dicha negativa, la autoridad fiscal procedió a buscar la información por sí misma obteniendo de esta manera la documentación solicitada. Al respecto, la Corte Europea sostuvo que la naturaleza del derecho tributario (en el caso específico, aduanero) no es suficiente para justificar el proceder de la autoridad fiscal; máxime que el derecho a guardar silencio y a la no autoincriminación son suficientes para proteger la negativa del contribuyente a no compartir la información requerida por la autoridad hacendaria.⁴⁴

Sobre la base de dicha experiencia se podría explorar la posibilidad de que los contribuyentes tengan derecho a guardar información que podría conducirlos a una sanción administrativa o penal. Esto no quiere decir que el contribuyente deba tener un derecho absoluto a negarse a compartir la documentación relativa a sus operaciones fiscales; pues ello llevaría al entorpecimiento absurdo de las facultades de comprobación de la autoridad tributaria, la cual potenciaría la elusión y evasión fiscal. Por el contrario, la regla general que debe prevalecer es la obligación de los contribuyentes de compartir su información con la autoridad, en tanto que el derecho mencionado debe servir como parámetro para determinar la forma cómo el Estado debe obtener esa información. Así se puede observar en la experiencia europea, donde la violación del derecho a la no autoincriminación se ha determinado como consecuencia de la forma de cómo se obligó al contribuyente a entregar la información y no por el simple requerimiento de ésta. En otras palabras, la apertura de esta garantía penal a los procesos administrativos sancionadores debe fundarse en un balance entre el efectivo ejercicio

⁴² Artículo 20 constitucional, apartado B, fracción II-A.

⁴³ Sentencia del 25 de febrero de 1993, párrafo 44. También resulta relevante el caso *Saunders vs. Reino Unido*, sentencia del 17 de diciembre de 1996, párrafos 68 y 69.

⁴⁴ *Idem*, p. 39.

de las facultades de comprobación y la defensa eficaz de los derechos del contribuyente, balance que en principio corresponde fijar a los tribunales.

La posibilidad de negarse a presentar pruebas ha sido explorada por nuestro sistema judicial en el contexto de una posible colisión entre el derecho a la privacidad y el debido proceso. El criterio de referencia se encuentra en la tesis aislada emitida por el Cuarto Tribunal Colegiado en Materia Civil del Primer Circuito de rubro “Intimidación y derecho probatorio. En caso de colisión de estos derechos fundamentales, aquél debe ceder frente a éste, pero de manera racional y proporcional”.⁴⁵

Criterio que el Tribunal Colegiado sostiene que en caso de colisión entre el derecho a la privacidad de una persona y el derecho al debido proceso que pudiera llevar a la obligación de aportar documentos privados debe prevalecer este último, aunque siempre tratando de proteger la privacidad de la persona y afectándola sólo en la medida que sea estrictamente necesaria.

Al respecto, es importante señalar que si bien es cierto una persona debe proveer la documentación que se encuentre en su poder incluso cuando ésta pudiera llevar a la determinación de sanciones penales o administrativas; también lo es que esta obligación debe efectuarse dentro del marco y límites establecidos por sus derechos tales como el derecho a la privacidad y a la no autoincriminación. Asimismo, no se puede concluir que un derecho humano es jerárquicamente superior a otro, ya que todos constituyen límites al poder del Estado y no a las relaciones entre particulares (por ello, no podemos decir que el derecho al debido proceso de una persona prevalece sobre el derecho a la privacidad de la otra), pero podemos entender que todo derecho humano tiene límites en su contenido y alcance. Así, los derechos a la privacidad y a la no autoincriminación no pueden llegar al extremo de evitar la aportación de pruebas en manos de una de las partes o la determinación de créditos fiscales (con el perjuicio al interés público inherente en esa omisión) mas si a que la obtención de esas pruebas se realice mediante los mecanismos idóneos y proporcionales, pues de lo contrario se estaría menoscabando el derecho al debido proceso de la parte afectada.⁴⁶ Por ejemplo, en el caso de la materia fiscal, el individuo tiene derecho a que se indique que la documentación que aporte pudiera generar sanciones administrativas o penales, a contar con asesoría legal al momento de proveer dicha información, a negarse a la publicación o divulgación de los

⁴⁵ Tesis aislada, *Semanario Judicial de la Federación*, t. XXVIII, septiembre de 2008, p. 1302.

⁴⁶ Véase la tesis “Prueba Ilícita. El derecho a un debido proceso comprende el derecho a no ser juzgado a partir de pruebas obtenidas al margen de las exigencias constitucionales y legales”, *Semanario Judicial de la Federación*, t. III, diciembre de 2011, p. 2057.

documentos aportados, así como a que las diligencias recaudatorias de dichas pruebas se ajusten a las formalidades exigidas por la ley, especialmente las formalidades previstas en el orden penal. Por ello, el criterio de referencia acierta al señalar que la documentación en manos de una de las partes debe ser entregada a la autoridad judicial en el contexto de un proceso; no obstante, para su obtención se deben seguir las mismas medidas y límites establecidos para la materia penal; además de que se debe asegurar la protección de la privacidad de la documentación aportada.

C. Derecho a la defensa

La complejidad de la materia tributaria requiere comúnmente la asistencia de expertos a fin de que los ciudadanos se encuentren en aptitud de cumplir con sus obligaciones fiscales. La ausencia de este tipo de asesoría fácilmente puede derivar en la interpretación incorrecta de la norma fiscal y en el error en su cumplimiento; este vicio también se encuentra presente en los procedimientos administrativos de revisión de las obligaciones fiscales. Atendiendo a estas circunstancias, resulta relevante considerar la aplicación del derecho a la defensa en el contexto tributario, en específico, el derecho a contar con un representante legal durante los procedimientos administrativos y judiciales.

En materia penal el Estado se encuentra obligado a proveer defensa legal a las personas que no cuenten con recursos económicos para proveerse de una por ellos mismos. Este principio opera también en procesos penales relativos a los delitos fiscales. No ocurre lo mismo durante los procesos administrativos que pueden culminar solamente en una sanción administrativa, ya que no existe la obligación del Estado de proporcionar asistencia gratuita a los contribuyentes que no puedan proveerse defensa legal.⁴⁷

En ese sentido, podemos concluir que el derecho a la defensa podría derivar en la obligación del Estado de proveer un representante (asesor) legal en los procedimientos administrativos en los que los contribuyentes no puedan sostener dicho costo, mejorando con ello el acceso a la justicia y facilitando la defensa de los contribuyentes en una materia técnica que requiere alto grado de especialización y conocimiento para su entendimiento.

⁴⁷ Los artículos 1o., 5o. y 12 de la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente hacen referencia a la obligación de asistir a los individuos; no obstante, esa obligación existe en el contexto de determinar la obligación fiscal o asesoría durante el ejercicio de las facultades de comprobación de la autoridad hacendaria, pero no implica la prestación de asesoría legal gratuita a los contribuyentes que no puedan proveérsela por sí mismos.

Esta posibilidad ha sido explorada por la Corte Europea de Derechos Humanos en el caso *Benham vs. Reino Unido*. En éste, la Corte Europea determinó que el deber del Estado de proveer de asistencia legal a los ciudadanos depende de dos factores primordiales: en primer lugar, del tipo de sanción de que se trate, y en segundo, de la complejidad del asunto.⁴⁸

Adoptando esos criterios, podemos decir que la similitud de los créditos fiscales con las penas, nos lleva a concluir que las sanciones administrativas —créditos fiscales— son un tipo de sanción que requiere de la asistencia de un representante —asesor— legal. Por otro lado, difícilmente se podría negar que el elemento de complejidad se encuentra presente en la materia impositiva. Así, siguiendo la experiencia europea, se podría considerar la idea de incluir el deber del Estado de proveer defensa legal a los contribuyentes cuando éstos no puedan hacerlo; en aras de promover una protección más efectiva del derecho a la defensa, el cual también ha sido reconocido por nuestro sistema regional de derechos humanos.

Protección que también podría abarcar los procedimientos administrativos; de hecho, algunos autores sostienen que la defensa de los derechos de los contribuyentes no se agota en los procesos judiciales, sino que su efectiva observancia necesariamente implica su extensión a los procedimientos administrativos previos.⁴⁹ Se coincide con esta opinión puesto que en ocasiones las sanciones fiscales derivan de errores o vicios sucedidos durante el procedimiento administrativo; los cuales en algunos casos ya no son posibles de remediar durante el proceso judicial. Por ello, es necesario que el Estado provea de una defensa legal adecuada a los contribuyentes que no pueden obtenerla por sí mismos, incluso desde el desarrollo del procedimiento administrativo de revisión de las obligaciones tributarias.

D. Acceso a la justicia

El proceso fiscal conlleva la enorme desventaja de que el contribuyente asuma la carga de garantizar el crédito fiscal o bien asumir su ejecución por parte de la autoridad recaudadora. Esta situación por sí sola pudiera ser considerada como negativa para el acceso a la justicia ya que conlleva la imposición de un costo quizás innecesario para el contribuyente.⁵⁰ Lo anterior por qué aun cuando tanto el recurso de revocación como el juicio

⁴⁸ Caso *Benham vs. Reino Unido*, parágrafo 57.

⁴⁹ Maisto, Guglielmo, *op. cit.*, p. 373.

⁵⁰ Ventura Robles, Manuel, *La jurisprudencia de la Corte Interamericana de Derechos Humanos en materia de acceso a la justicia e impunidad*, taller regional sobre democracia, derechos humanos y

de nulidad constituyen medios de impugnación del crédito fiscal, el crédito determinado tienen un impacto real sobre el patrimonio del contribuyente. Ello puede funcionar como un desincentivo para contribuyentes con escasos recursos, que no pueden asumir el riesgo de impugnar un crédito fiscal y por el simple transcurso del tiempo, incrementar el monto a pagar al final del juicio; lo anterior podría considerarse como un atentado al acceso a la justicia.⁵¹ Nuestro sistema jurídico no es ajeno a este vicio, pues la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente establece, en su artículo 22, una serie de facilidades para garantizar el interés fiscal en caso de personas con bajos ingresos. Este precepto señala:

Artículo 22. Los contribuyentes cuyos ingresos en el ejercicio inmediato anterior no hayan superado un monto equivalente a treinta veces el salario mínimo general, correspondiente al área geográfica del contribuyente elevado al año, cuando garanticen el interés fiscal mediante embargo en la vía administrativa, deberán ser designados como depositarios de los bienes y el embargo no podrá comprender las mercancías que integren el inventario circulante del negocio, excepto cuando se trate de mercancías de origen extranjero respecto de la cual no se acredite con la documentación correspondiente su legal estancia en el país.

Como se puede observar, el legislador ha dispuesto criterios menos rígidos para que personas con bajos recursos puedan ofrecer como garantía el embargo administrativo (situación que generalmente sucede cuando el contribuyente no cuenta con los recursos necesarios para ofrecer otro tipo de garantía). Esta medida denota el carácter gravoso de la obligación de garantizar el interés fiscal, por lo que el simple hecho de que esta obligación exista representa un obstáculo claro al libre acceso a la justicia, que sería conveniente revisar.

Aunado a lo anterior, la obligación de garantizar el crédito fiscal o la ejecución de éste, despoja al contribuyente de parte de su patrimonio; aun cuando no es legalmente definitiva. Esta circunstancia puede constituir una transgresión al derecho a la presunción de inocencia del contribuyente y al entorpecimiento del acceso a la justicia. Ciertamente, en caso de una sen-

estado de derecho, Oficina del Alto Comisionado de las Naciones Unidas para los Derechos Humanos, septiembre de 2005.

⁵¹ Artículo 25 de la Convención Interamericana de Derechos Humanos. De acuerdo a la Corte Interamericana de Derechos Humanos cualquier norma o medida que obstruya o dificulte el acceso a la justicia puede ser considerada violatoria del artículo 25 de la Convención. Véanse los casos *Velásquez Rodríguez vs. Honduras*, sentencia del 29 de julio de 1988, párrafo 64 y *Godínez Cruz vs. Honduras*, sentencia del 20 de enero de 1989, párrafo 67.

tencia favorable al contribuyente, éste recibirá de regreso el monto garantizado así como su debida actualización e intereses; no obstante, ello constituye una reparación parcial del daño económico causado al individuo, ya que al privarlo temporalmente de parte de su patrimonio, se le privó definitivamente de aprovechar las oportunidades que durante el transcurso de ese tiempo se presentaron para incrementarlo o simplemente para consumirlo como considerara conveniente.⁵² Asimismo, si bien es cierto que asegurar el pago de las obligaciones fiscales es de interés público dada la importancia de la recaudación para el mantenimiento del Estado y el sostén de la prestación de servicios sociales, también lo es que la medida para asegurar esa recaudación debe ser proporcional entre el fin perseguido y el respeto a los derechos del contribuyente. En el último de los casos, aun cuando se considerara necesario que el contribuyente garantice el crédito controvertido, quizá obligarlo a garantizar una cantidad adicional en virtud de posibles actualizaciones e intereses podría resultar excesivo.

Por otro lado, un fallo desfavorable para el contribuyente —después de un tiempo considerablemente largo— ya que los procesos fiscales se caracterizan por su larga duración, puede derivar en el incremento exponencial del crédito originalmente impugnado. Esta circunstancia podría afectar el derecho a una sentencia en un plazo razonable y asimismo, entorpecer el acceso a la justicia ya que no todo contribuyente se encuentra en la posición de asumir los riesgos que implica impugnar un crédito fiscal.

E. *Presunción de inocencia*

El derecho de presunción de inocencia también puede ser aplicable en los procedimientos tributarios. En la experiencia europea esta posibilidad ha sido analizada en el caso *A. P., M.P. y T. P. vs. Suíza*.⁵³ En éste, el Estado impuso a los herederos de una persona que había omitido el pago de sus contribuciones, el pago de una multa con cargo y hasta el monto total del patrimonio que cada uno de ellos recibió como herencia. La Corte Europea sostuvo que dicha multa era ilegal toda vez que imponía a los sujetos en cuestión una sanción como consecuencia de actos realizados por un tercero, lo cual deriva en la transgresión al principio de presunción de inocencia. Lo

⁵² La propiedad de una persona no sólo se integra por los bienes que posee sino por el derecho de elegir qué hacer con esos bienes, ya sea invertirlos buscando su incremento; Sen, Amartya, “Elements of a Theory of Human Rights”, *Philosophy and Public Affairs*, vol. 32, núm. 4, 2004.

⁵³ Sentencia del 29 de agosto de 1997, parágrafo 39.

anterior porque las sanciones derivadas por un comportamiento ilegal no pueden ser heredadas sino que deben permanecer en la esfera jurídica de la persona que comete dicha infracción⁵⁴ y desvanecerse junto con ésta.

La conexión en este caso resulta más difícil de establecer; sin embargo, basta con decir que la Corte Europea nos ha demostrado que es posible aplicar el principio de presunción de inocencia a la materia fiscal y que dicha aplicación resulta necesaria en el marco de una efectiva protección de los derechos humanos.

La aplicación del principio de presunción de inocencia (en materia administrativa) ha tenido una evolución interesante en nuestro sistema jurídico. Por un lado, la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación consideró que dicho principio no es aplicable a la materia administrativa. Esta postura se encuentra contenida en el criterio “Presunción de inocencia. Constituye un principio constitucional aplicable exclusivamente en el procedimiento penal”.⁵⁵ Por otro lado, la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia resolvió lo contrario, tal y como se observa en la tesis aislada de rubro “Presunción de inocencia. La aplicación de este derecho a los procedimientos administrativos sancionadores debe realizarse con las modulaciones necesarias para ser compatible con el contexto al que se pretende aplicar”.⁵⁶

Esta controversia fue resuelta mediante la contradicción de tesis 200/2013, que dio origen a la jurisprudencia 43/2014 del Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación de rubro “Presunción de inocencia. Este principio es aplicable al procedimiento administrativo sancionador, con matices y modulaciones”.

En este criterio, la Suprema Corte nos explica que el derecho a la presunción de inocencia también se encuentra presente en el derecho administrativo sancionador. Ciertamente, este tipo de procedimientos administrativos no comparten la misma naturaleza que los procesos tributarios; sin embargo, son reveladores del alcance del principio de presunción de inocencia; el cual no se encuentra constreñido solamente al ámbito penal.

Aunado a lo anterior, actualmente la protección de los derechos humanos de las personas tiene un papel fundamental para el desarrollo económico y social de toda sociedad democrática;⁵⁷ por ello, nuestro órgano

⁵⁴ *Ibidem*, párrafo 44.

⁵⁵ *Semanario Judicial de la Federación*, t. II, enero de 2013, p. 1687.

⁵⁶ *Semanario Judicial de la Federación*, t. I, abril de 2013, p. 968.

⁵⁷ Hayek, Friedrich, *The Constitution of Liberty*, University of Chicago Press, 1960, p. 140; Knack, Steven y Keefer, Philip, “Institutions and Economic Performance: Cross-country Test Using Alternative Measures”, *Economics and Politics*, núm. 7, pp. 207-227.

reformador de la Constitución ha establecido nuevas herramientas para la protección de esos derechos tales como el principio de interpretación conforme y el principio *pro homine*.⁵⁸

En virtud de lo anterior, la interpretación de las normas relativas a derechos fundamentales debe realizarse de una forma menos tradicional y más favorable a la persona, de tal manera que en vez de establecer restricciones innecesarias basadas en formalismos legales, se dé paso al pleno disfrute de los derechos básicos que cualquier individuo debe tener ante el Estado. En ese sentido, el principio de presunción de inocencia, uno de los elementos esenciales del derecho al debido proceso, debe ser expandido a todas las ramas del derecho en las que la persona se encuentre bajo el poder punitivo del Estado; pues ello, garantiza el respeto a la dignidad humana en cualquier tipo de proceso, en lugar de restringir tal protección.

La aplicación de este principio a los procesos tributarios traería un impacto trascendental en el desarrollo de los procesos, desde la forma como se accede a la justicia y se garantiza el crédito combatido, hasta la revisión de las cargas probatorias en los juicios y el impacto de las presunciones legales contenidas en las leyes tributarias.

IV. CONCLUSIONES

La reforma al artículo 1o. constitucional nos ha demostrado el compromiso de nuestro órgano reformador de la Constitución por asegurar la protección efectiva de los derechos humanos de las personas. Esta reforma ha renovado la importancia de los tratados internacionales sobre derechos humanos y ha convocado a la aplicación de los criterios que al respecto emiten las jurisdicciones internacionales de las cuales el Estado mexicano es parte.

En ese contexto, resulta interesante revisar el impacto que las garantías procesales o el derecho humano a un debido proceso tienen en materia tributaria. La Corte Interamericana de Derechos Humanos nos ha dotado de una doctrina excelente de garantías procesales que enriquecen los derechos humanos adjetivos reconocidos en nuestra Constitución. Con la ayuda de la experiencia europea respecto de la incorporación de garantías criminales

⁵⁸ Como ya se ha indicado, la inclusión de estos principios en nuestro marco constitucional tiene como consecuencia que los criterios de derechos humanos emitidos por la Corte Interamericana de Derechos Humanos adquieren una mayor relevancia en nuestra interpretación constitucional, principios entre los que destaca la aplicación de la garantía al debido proceso, incluido el derecho a la presunción de inocencia, en cualquier materia. Mantener un criterio contrario podría llevar a la responsabilidad eventual del Estado mexicano ante esa jurisdicción.

en juicios fiscales, es posible vislumbrar cómo esas garantías procesales pueden ser aplicadas al ámbito fiscal.

Aún tenemos mucho camino por recorrer para alcanzar la tutela efectiva de los derechos humanos procesales de los contribuyentes. Temas como el derecho a no declarar contra uno mismo, a la defensa, acceso a la justicia, presunción de inocencia, protección durante los procedimientos administrativos; deben ser revisados para alcanzar una verdadera tutela de esos derechos.

No obstante, el éxito en la incorporación de los derechos humanos al ámbito fiscal requiere la ayuda de los sujetos como: abogados, contribuyentes, autoridades administrativas y tribunales que integran nuestro sistema de justicia fiscal; pues a ellos corresponde continuar el esfuerzo de ese órgano constitucional y propiciar la evolución del debido proceso tributario en nuestro país.

Nuestra Suprema Corte ha dado un primer paso, señalando que las garantías aplicables en materia penal pueden encontrar aplicación en los procedimientos administrativos. Ahora, es momento de explorar cuáles son las implicaciones prácticas de adaptar esos principios a la materia tributaria. Este proceso de adaptación debe realizarse de manera cautelosa, cuidando encontrar un balance justo entre la necesidad recaudatoria del Estado y la protección de los derechos procesales de los contribuyentes.

Justicia tributaria y derechos humanos, editado por el Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM, se terminó de imprimir el 26 de noviembre de 2018 en los talleres de Impresora Gráfica Hernández, Cordobanes 369, col. Evolución, Ciudad Nezahualcóyotl, 57700 Estado de México, tel. 6424 5388. Se utilizó tipo *Baskerville* en 9, 10 y 11 puntos. En esta edición se empleó papel *book cream* de 60 gramos para los interiores y cartulina couché de 250 gramos para los forros. Consta de 300 ejemplares (impresión *offset*).

Este libro es producto del Congreso Bilateral México-España sobre Tributación y Derechos Humanos, que se realizó en la Universidad Autónoma del Estado de Morelos en mayo de 2013, con la participación de varios profesores españoles de la Universidad Autónoma de Madrid y otros tantos mexicanos, de diversas universidades. El lector encontrará un mosaico de puntos de incidencia entre los derechos humanos y el sistema tributario; escuchará las experiencias europeas, especialmente las españolas, sobre este tema, y será testigo de la discusión académica sobre el grado de intensidad con el que deben aplicarse esos derechos en la norma tributaria en México.

Los derechos humanos y las potestades administrativas sancionadoras; el derecho a no autoincriminarse en el ámbito tributario; la protección de la familia en el sistema tributario; el impuesto al valor agregado y los derechos humanos; el derecho a la libertad en el delito de defraudación fiscal; la prohibición de la discriminación; el derecho a un proceso equitativo, y el derecho al debido proceso en el ámbito tributario son los temas que se abordan en esta obra.



www.juridicas.unam.mx



ISBN 978-607-02-8296-6



9 786070 282966 >