

EL DEBER DE COLABORACIÓN CON LA INSPECCIÓN TRIBUTARIA FRENTE AL DERECHO A NO DECLARAR CONTRA SÍ MISMO

BONIFACIO RUBIO MONTIEL

Inspector de Finanzas de la Diputación Foral de Bizkaia

Este trabajo ha obtenido el **Accésit Premio Estudios Financieros 2012** en la modalidad de **TRIBUTACIÓN**.

El Jurado ha estado compuesto por: doña Beatriz VIANA MIGUEL, doña María José AGUILÓ GARCÍA, don Luis BRAVO CASADO, don Antonio CAYÓN GALLARDO y doña Violeta RUIZ ALMENDRAL.

Los trabajos se presentan con seudónimo y la selección se efectúa garantizando el anonimato del autor.

Extracto:

HAN pasado más de 20 años desde que el Tribunal Constitucional dictó la Sentencia n.º 76/1990, de 26 de abril. Entre otras cuestiones, se planteaba la duda sobre la constitucionalidad de la nueva redacción del artículo 83.3 f) de la Ley General Tributaria de 1963, es decir, la infracción consistente en no colaborar con la Administración Tributaria en la aportación o exhibición de documentación contable por parte de las empresas, puesto que podría afectar al derecho a no confesarse culpable y a la presunción de inocencia. La solución del Alto Tribunal fue la constitucionalidad de la norma, pero desde entonces hasta hoy han sido dictadas diversas sentencias del Tribunal Europeo para la Protección de los Derechos Humanos que una parte de la doctrina de nuestro país entiende que han de servir de fundamento para reformular la solución. Por su parte, el Tribunal Constitucional ha dictado las Sentencias n.º 18/2005 y n.º 68/2006 que no han despejado las dudas y diferentes autores anuncian nuevos recursos, para que finalmente dicho Tribunal reconsidere o confirme su doctrina. El objeto de este trabajo es realizar una descripción de la jurisprudencia y la doctrina, para concluir con una solución al problema planteado.

Palabras clave: deber de colaboración, declarar contra sí mismo y derechos fundamentales.

DUTY TO COLLABORATE WITH THE TAX INSPECTION VERSUS THE PRIVILEGE AGAINST SELF-INCRIMINATION

BONIFACIO RUBIO MONTIEL

Inspector de Finanzas de la Diputación Foral de Bizkaia

Este trabajo ha obtenido el **Accésit Premio Estudios Financieros 2012** en la modalidad de **TRIBUTACIÓN**.

El Jurado ha estado compuesto por: doña Beatriz VIANA MIGUEL, doña María José AGUILÓ GARCÍA, don Luis BRAVO CASADO, don Antonio CAYÓN GALLARDO y doña Violeta RUIZ ALMENDRAL.

Los trabajos se presentan con seudónimo y la selección se efectúa garantizando el anonimato del autor.

Abstract:

MORE than 20 years have elapsed since the Spanish Constitutional Court entered its Judgement No. 76/1990 dated on 26th April. Amongst other issues, the question arised about the constitutionality of the new drafting of article 83.3 f) of the Spanish General Tax Law 1963 («Ley General Tributaria»), more precisely, the tax offence consisting in the failure of companies to collaborate with the Tax Authorities in the production or discovery of accounting documentation, since this could have a bearing on the privilege against self-incrimination and on the presumption of innocence. The solution given by the high court was the constitutionality of the law, but since then until the present time, several different judgements have been entered by the European Court for the Protection of Human Rights where it is stated that a part of the Spanish doctrine construes that those judgements must be used as a basis to reformulate the solution. On the other hand, the Spanish Constitutional Court has entered Judgments No. 18/2005 and No. 68/2006, but they have not actually clarified the existing doubts, and different authors have announced the filing of new appeals so that the Court eventually reconsiders or upholds its doctrine. This paper is intended is to provide an overview of the relevant jurisprudence and doctrine, in order to end up by offering a solution to the problem posed.

Keywords: duty to collaborate, self-incrimination and fundamental rights.

Sumario

1. Introducción.
2. El deber de colaboración con la Inspección tributaria.
 - 2.1. Fundamento: el deber de contribuir (art. 31 CE).
 - 2.2. Cumplimiento del deber de colaboración: confrontación con el principio constitucional *nemo tenetur seipsum accusare*.
3. La Inspección tributaria como órgano administrativo de investigación y sancionador. Comunicación de procedimientos.
4. Delimitación entre infracciones y delitos. Consecuencias ante posibles recursos al TEDH.
5. El derecho constitucional a no declarar contra sí mismo en la jurisprudencia.
 - 5.1. Introducción: antecedentes y normas internacionales.
 - 5.2. Tribunal Europeo de Derechos Humanos.
 - 5.3. Tribunal Constitucional.
6. La Inspección tributaria y el contribuyente en el procedimiento administrativo y penal.
 - 6.1. Colaboración *versus* derecho a no autoincriminarse en el procedimiento inspector.
 - 6.2. Procedimiento penal por delito fiscal.
7. Conclusiones.

1. INTRODUCCIÓN

Han pasado ya más de 20 años desde la Sentencia del Pleno del Tribunal Constitucional (TC) n.º 76/1990 (NFJ000802), de 26 de abril. Entre otras cuestiones, se planteaba la duda sobre la constitucionalidad de la nueva redacción del artículo 83.3 f) de la Ley General Tributaria (LGT) de 1963, es decir, la infracción consistente en no colaborar con la Administración tributaria en la aportación o exhibición de documentación contable por parte de las empresas, puesto que podría afectar al derecho a no confesarse culpable y a la presunción de inocencia.

La solución del TC fue la constitucionalidad de la norma, pero desde entonces hasta hoy han sido dictadas diversas sentencias del Tribunal Europeo para la Protección de los Derechos Humanos (TEDH) que una parte de la doctrina de nuestro país entiende han de servir de fundamento para reformular la cuestión, la cual por cierto se ha planteado nuevamente ante el TC pero las Sentencias 18/2005 (NFJ019227) y 68/2006 (NFJ021852) no han despejado las dudas y diferentes autores anuncian nuevos recursos, para que finalmente el TC reconsidere o confirme su doctrina.

Hecha esta breve introducción, hemos de comenzar recordando que la Constitución Española (CE) obliga a todos los ciudadanos a contribuir «... al sostenimiento de los gastos públicos...», disposición que quedaría vacía de contenido si el sistema tributario al que se alude no dispusiera de mecanismos que obligaran a todos a colaborar en su aplicación, colaboración en la que se han de respetar todos los derechos que la propia Constitución reconoce a los llamados a contribuir, entre ellos, a no declarar contra sí mismo, a no confesarse culpable y a la presunción de inocencia.

En este trabajo se va a tratar de la colisión del derecho del ciudadano a no declarar contra sí mismo en un procedimiento tributario, frente a la obligación que tiene de colaborar con la Administración Tributaria en la aplicación de los tributos. Y es que no es infrecuente que en este tipo de procedimientos, principalmente de inspección, el obligado tributario se plantee el dilema de aportar o no la documentación e información requerida por la inspección, porque con la misma se estarían suministrando pruebas que le podrían incriminar en un posterior proceso sancionador, administrativo o penal.

Para llevar a cabo el estudio, en primer lugar, vamos a detenernos en la regulación del deber de colaboración con la Administración Tributaria y más en concreto con la Inspección de Hacienda.

A continuación realizaremos un análisis comparativo entre las infracciones y sanciones tributarias con el delito fiscal y la posible consideración de una sanción o procedimiento sancionador como acusación de carácter penal a efectos del Convenio Europeo para la Protección de los Derechos Humanos.

Es a partir de entonces cuando entraremos de lleno a analizar la problemática que se nos plantea: la colisión de la obligación de colaborar con la Inspección de Hacienda en un procedimiento inspector de comprobación tributaria, frente al derecho del interesado a no contribuir con su colaboración a una sanción administrativa o penal, dado que tanto en nuestra Constitución como en las de los países de nuestro entorno geográfico y cultural, todo sospechoso de cometer una infracción, y por ello imputado en un procedimiento penal, tiene derecho a permanecer en silencio y a no declarar contra sí mismo, también denominado derecho a la no autoincriminación o principio *nemo tenetur seipsum accusare*.

Haremos una somera descripción de los orígenes y fundamentos de este derecho fundamental y su aplicación en el procedimiento penal, para a continuación examinar si es posible aplicarlo al procedimiento tributario de comprobación inspectora, con referencias principalmente a la Jurisprudencia de nuestro TC y al TEDH con sede en Estrasburgo.

Por último, abordaremos el debate en el procedimiento administrativo y penal en el que intervinen como actores principales la inspección y el contribuyente investigado. Es aquí donde defenderemos nuestra posición frente a la doctrina que se ha ido considerando a lo largo de la investigación. Para llegar a la misma, debemos tener en cuenta que nos enfrentamos a un conflicto de intereses constitucionales, por eso es la propia Constitución quien nos debe dar la solución al mismo, considerando que los derechos fundamentales no son absolutos, tal y como lo entiende el TC, sino que están sujetos a límites.

A la vista de toda esta realidad jurisprudencial y doctrinal, que por el momento no parece haber encontrado una solución definitiva, tomaremos una postura que permita encarar el problema de cara al futuro y que entendemos ayudará a cerrar el conflicto aún vigente.

2. EL DEBER DE COLABORACIÓN CON LA INSPECCIÓN TRIBUTARIA

2.1. Fundamento: el deber de contribuir (art. 31 CE)

Con carácter general, la Administración pública ejerce la función constitucional de servir al interés general y para ello cuenta con medios personales y materiales¹. Como se ha anticipado, todos estamos obligados a contribuir para sufragar el gasto público, de manera que para ello el Estado ha diseñado un modelo o sistema tributario mediante el cual se persigue que quien más recursos econó-

¹ Artículo 103.1 de la CE.

nicos dispone sea quien más deba contribuir². La Administración, por su parte, está llamada a que dicho sistema sea efectivo, se cumpla y el legislador le ha dotado de unas facultades para llevar a cabo dicho cometido, no solo mediante la imposición de una serie de obligaciones de carácter material a los ciudadanos, principalmente el ingreso de la deuda tributaria, sino además una serie de obligaciones formales como presentar declaraciones, realizar la liquidación, contestar a los requerimientos que se le formulen o colaborar con la inspección tributaria en el desarrollo de sus funciones³.

Esta colaboración se hace hoy en día más necesaria, en una economía cada vez más compleja y globalizada, donde los movimientos de capitales fluyen libremente buscando la menor presión impositiva, por lo que tienden a trasladarse a países de baja tributación. Por otra parte, qué duda cabe de que las relaciones económicas, y por ello con trascendencia tributaria, dan lugar a que todos los agentes que intervienen conozcan de terceros información que es especialmente relevante y que suministrándola a la Hacienda Pública, esta pueda exigir la capacidad de tributar de cada uno.

Por todo ello, se han establecido legal y reglamentariamente una serie de declaraciones tributarias periódicas informativas para los empresarios y profesionales que afectan a esas relaciones con terceras personas: trabajadores, clientes, otros empresarios, etc.⁴; pero también la LGT ha dispuesto la colaboración específica en casos especiales, como por ejemplo cuando la inspección exige la colaboración de las entidades financieras para que aporten movimientos de cuentas corrientes de sus titulares y, por último, se exige la colaboración del propio contribuyente y obligado tributario cuando está sometido a la comprobación de su situación tributaria, respetando en cualquier caso, y aunque la LGT no lo disponga expresamente, sus derechos fundamentales⁵.

Por lo tanto, la colaboración con la Administración Tributaria se nos presenta a todos los ciudadanos, bien sea con carácter general, periódico y sin requerimiento concreto, bien sea con carácter específico requiriendo nuestra colaboración en un procedimiento inspector en el que son inspeccionados otros contribuyentes o en el que somos nosotros mismos los inspeccionados. La STC 110/1984 (NFJ000067), de 26 de noviembre, y desde ella muchas otras, ya justificaba que la Administración pueda exigir de un tercero los datos relativos a la situación económica de un contribuyente, puesto que de lo contrario:

«Se produciría una distribución injusta en la carga fiscal, ya que lo que unos no paguen debiendo pagar, lo tendrán que pagar otros con más espíritu cívico o con menos posibilidades de defraudar» (FJ 3.º)⁶.

² Artículo 31.1 de la CE: «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» y artículo 3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre (BOE de 18 diciembre de 2003), Ley General Tributaria, en adelante LGT: «Principios de la ordenación y aplicación del sistema tributario».

³ Con carácter general la LGT y específicamente las leyes propias de cada tributo.

⁴ La obligación de suministro de información de trascendencia tributaria la regula el artículo 93.1 de la LGT, mientras que su segundo apartado se refiere a la petición de información periódica o individualizada.

⁵ Artículo 34 de la LGT.

⁶ En concreto, se analizaba si un requerimiento de cuentas corrientes a una entidad financiera suponía una intromisión en la intimidad de las personas, ex artículo 18.1 de la CE.

2.2. Cumplimiento del deber de colaboración: confrontación con el principio constitucional *nemo tenetur seipsum accusare*⁷

2.2.1. Funciones y facultades de la Inspección tributaria

Para llevar a cabo las funciones inspectoras, a la Inspección tributaria se le atribuyen unas facultades que se enumeran en el artículo 142 de la LGT, el cual además establece que «los obligados tributarios deberán atender a la inspección y le prestarán la debida colaboración en el desarrollo de sus funciones».

Luego esas funciones y facultades que el Ordenamiento Jurídico Tributario otorga a la Inspección constituyen al mismo tiempo una obligación de colaboración para con ella de todos los ciudadanos y que tiene su fundamento en el propio artículo 31.1 de la CE. La ya mencionada STC 110/1984 reconocía que la Administración pudiera exigir los datos relativos a la situación económica de un contribuyente y lo justificaba por la «simple existencia del sistema tributario y de la actividad inspectora y comprobatoria que requiere su efectividad», deber de colaboración que «recae no solo sobre los contribuyentes directamente afectados, sino que también puede extenderse... a quienes puedan presentar una ayuda relevante en esa tarea de alcanzar la equidad fiscal, como son los bancos y demás entidades de crédito». De ello se puede colegir que el Alto Tribunal considera que la colaboración va dirigida a la consecución del sistema tributario justo al que se refiere el anterior precepto constitucional.

Al propio tiempo, la LGT ha dispuesto que otra de las facultades de la Inspección es la de sancionar el incumplimiento de las obligaciones tributarias, entre ellas, la falta de colaboración. Por ello, el procedimiento sancionador tributario la faculta para iniciar, instruir y terminar los procedimientos sancionadores, como consecuencia de un procedimiento inspector realizado⁸.

De esta manera, la LGT continúa con la separación de los dos procedimientos que dispuso la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes (LDGC)⁹: por un lado, el de comprobación, investigación y liquidación de las cuotas no ingresadas junto con los intereses de demora, previa incoación de las actas correspondientes y, por otro, el procedimiento sancionador. Como excepción, está el caso de las actas con acuerdo o cuando el obligado tributario renuncie a dicha tramitación separada.

Resumiendo, podemos decir que los ciudadanos sometidos a una investigación tributaria de la Inspección, desarrollada en el marco de un procedimiento administrativo inspector, están obligados a

⁷ Nadie está obligado a acusarse a sí mismo. Así lo denominaba el *Decretum Gratiani*, pars II, causa 33, *quaestio* 3, canon 87. El principio continúa vigente en el Derecho de la Iglesia, canon 1728.2 CIC: *accusatus ad confitendum delictum non tenetur* (el acusado no tiene obligación de confesar el delito).

⁸ La ley denomina resistencia, obstrucción, excusa o negativa a la actuación de la Inspección, que castiga en el apartado 5.º de su artículo 203, con una sanción que puede llegar a ser de hasta 400.000 euros. El procedimiento está regulado en el Reglamento Sancionador, aprobado por Real Decreto 2063/2004, de 15 de octubre, BOE de 28 de octubre.

⁹ BOE n.º 50 de 1998. Estuvo vigente hasta el 1 de julio de 2004, con la entrada en vigor de la LGT de 2003.

colaborar con la misma, en especial en la aportación de la documentación que afecta a sus actividades económicas: libros, facturas, contratos, etc., bajo apercibimiento de sanción por la comisión de una infracción por resistencia, excusa o negativa a colaborar, sanción que impondrá también la propia Inspección y a través de un segundo e independiente procedimiento administrativo sancionador.

2.2.2. Derechos de los obligados tributarios

2.2.2.1. En el procedimiento inspector

La obligación de colaborar tiene su contrapeso, por una parte, en los principios del sistema tributario que se recogen en el artículo 3.2 de la LGT y, por otra, en los derechos que se reconocen en su artículo 34. Entre estos últimos se encuentra el de 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.

Dentro de esta información, existe un sector de la doctrina que exige la inclusión del derecho a no declarar contra sí mismo, puesto que es probable que en el procedimiento de inspección se puedan obtener documentos o información gracias a la colaboración del propio sujeto inspeccionado y que con ellos se descubra la comisión de una infracción tributaria administrativa o penal, dando lugar a la apertura de un segundo procedimiento sancionador gracias a la citada colaboración¹⁰.

Es este el conflicto planteado y que será objeto de estudio más adelante, pues a lo largo de los años se ha puesto de manifiesto que, en determinadas ocasiones, cuando los obligados tributarios son requeridos para prestar esa colaboración, han alegado que ello podría vulnerar su derecho constitucional a no declarar contra sí mismo y a no confesarse culpable, contenidos expresamente en el artículo 24.2 de la CE, puesto que de las pruebas obtenidas en el procedimiento inspector previa aportación de todo tipo de «datos» y documentos con «trascendencia tributaria» que le son requeridos, podría derivarse la incoación de un expediente sancionador o incluso la remisión de las mismas a la Jurisdicción Penal por ser constitutiva su conducta de Delito Fiscal¹¹.

A este respecto, hemos de decir que la STC 76/1990 (NFJ000802), siguiendo la estela de la STC 110/1984 (NFJ000067) y en cuanto al debate que aquí se suscita, dispuso:

FJ 10.º: «Que no existe un derecho absoluto e incondicionado a la reserva de datos con *relevancia fiscal* esgrimible ante la Administración Tributaria, pues ello iría en contra del artículo 31.1 de la CE y que los documentos contables acreditan la situación económica y financiera del contribuyente que han de ser aportados, porque no los considera igual que una *declaración* comprendida en el derecho procla-

¹⁰ PALAO TABOADA, C.: «Lo blando y lo duro del Proyecto de Ley de derechos y garantías de los contribuyentes», RCyT. CEF, n.º 171, 1997, pág. 34. Cita como exponente de esta doctrina a COLLADO YURRITA, P.: *La actuación de la inspección tributaria y financiera en la instrucción del proceso por delito fiscal*, 1.ª ed., Tirant lo Blanch, Valencia, 1996, pág. 113.

¹¹ El delito fiscal se regula en el artículo 305 del Código Penal.

mado en el artículo 24.2 de la CE, puesto que con ellos *no se está haciendo una manifestación de voluntad ni emite una declaración que exteriorice un contenido admitiendo su culpabilidad*¹².»

El TC equipara este deber de colaboración con el que tienen los ciudadanos de tolerar a que se les someta al control de alcoholemia, pues dichas pruebas, tal y como expone la STC 161/1997 en su FJ 7.º: «no constituyen actuaciones encaminadas a obtener del sujeto el reconocimiento de determinados hechos o su interpretación o valoración de los mismos, sino simples pericias de resultado incierto», pudiendo el ciudadano rehusar a dicha prueba, pero en tal caso debe «... soportar las consecuencias que del rechazo se puedan derivar» (ATC 61/1983, FJ 2.º)¹³.

PALAO TABOADA matiza que no deben ser equiparados ambos supuestos, porque la prueba de alcoholemia tiene una potencialidad incriminatoria, mientras que los datos exigidos por las normas fiscales tienen inicialmente una finalidad tributaria y accidentalmente sancionatoria¹⁴. Si bien es cierta dicha apreciación, no afecta de lleno al asunto debatido porque en ambos casos la Administración trata de obtener datos que son independientes de la voluntad del ciudadano, según la deducción de nuestro máximo intérprete constitucional y no se entenderían así afectados sus derechos fundamentales a no declarar ni a confesarse culpable, porque no hay declaración alguna que revele su voluntad.

Interesante es la tesis de AGUALLO AVILÉS y GARCÍA BERRO, según la cual hay que distinguir entre el concepto de soportar pruebas y de aportar pruebas. En cuanto a la primera, lo sería el control de alcoholemia y la incautación directa por la Inspección de los documentos contables, pero sería aportación el requerimiento de esta para que el obligado tributario lo ponga a su disposición¹⁵. Entendemos que tal distinción recurre a un excesivo formalismo y creemos, por el contrario, que el contribuyente debe aportar la documentación requerida cuando no existe indicio alguno de que haya cometido una infracción administrativa o penal. Además, hay que añadir que la colaboración exigible al ciudadano en general y al obligado tributario en particular hay que entenderla como una colaboración tanto activa como pasiva, como tendremos ocasión de defender en el epígrafe 6.

En resumen, el planteamiento es la prevalencia entre el artículo 24.2 y el 31.1 de la CE en el seno del procedimiento inspector, problema de difícil resolución, como así afirmaba ALONSO FERNÁNDEZ, al decir que habría tantas soluciones como autores lo abordasen¹⁶. Lo que parece fuera de

¹² La cursiva es nuestra. El Tribunal ya había establecido un concepto sobre esos documentos contables y su relevancia en una inspección tributaria en la Sentencia de 10 de febrero del mismo año 1990.

¹³ En el mismo sentido, criterio reconocido en otras como: STC 103/1985, 107/1985, 195/1987, 197/1995, 234/1997.

¹⁴ PALAO TABOADA, C.: «Lo blando y lo duro...», *cit.*, pág. 32.

¹⁵ Distinguen AGUALLO AVILÉS y GARCÍA BERRO entre aportar pruebas y soportar pruebas, siendo estas últimas las que el contribuyente está obligado a aportar en el procedimiento administrativo inspector, puesto que no sería lícito trasladar sobre el acusado la carga de suministrar evidencias que lo incriminen. AGUALLO AVILÉS, A. y GARCÍA BERRO, F.: «El Deber de colaborar con la Administración Tributaria y derecho a no autoincriminarse. Un análisis crítico de la cuestión a la vista de la jurisprudencia europea y norteamericana», *Rivista di Diritto Tributario Internazionale*, n.º 1, 2001, pág. 261, obra citada por el propio GARCÍA BERRO en GARCÍA BERRO, F.: «El derecho a no autoincriminarse de los contribuyentes y procedimiento sancionador separado: precisiones a la luz de la evolución jurisprudencial», *Quincena Fiscal*, Aranzadi, n.º 19/2010. (Ref. westlaw BIB 2010/2210), pág. 7.

¹⁶ ALONSO FERNÁNDEZ, F.: «El procedimiento de inspección de los tributos en caso de delitos contra la Hacienda Pública: algunas cuestiones dudosas», *Impuestos*, vol. II, 1989, pág. 211.

toda duda es que el predominio del artículo 24.2 supondría hacer prevalecer la libertad del contribuyente inspeccionado a aportar la documentación, frente a la colaboración que se le exige en el procedimiento inspector, lo cual dejaría inermes a los poderes del Estado en el desarrollo de las funciones de protección del interés público¹⁷.

Hemos de añadir que el TC también ha relacionado el deber de colaboración en estos dos casos con el de identificar al conductor de un vehículo que ha cometido una infracción de tráfico (STC 197/1995, FJ 8.º, con dos votos particulares) pero los diferencia porque en este último sí se exterioriza una verdadera declaración, aunque mantiene la obligación de colaboración porque no existe una determinante y directa vinculación incriminatoria de quien se requiere dicha cooperación.

En este caso el TC, entendemos que acertadamente, hizo una interpretación de los preceptos constitucionales confrontados dando prioridad al de la colaboración con la Administración, por el riesgo potencial que la utilización de los vehículos tiene para la vida, salud e integridad de las personas y porque la prevalencia del derecho fundamental alegado impediría a los poderes públicos el mantenimiento de la seguridad de la circulación vial, siendo la obligación de colaboración impuesta una medida proporcionada para el fin previsto (FJ 8.º STC 197/1995). Esta interpretación se realiza a través de los matices que tiene el procedimiento administrativo sancionador respecto al penal.

2.2.2.2. En el procedimiento sancionador

Como decimos, en el procedimiento administrativo sancionador rigen los principios de todo procedimiento de naturaleza penal pero *con matices*, como estableció desde antiguo el TC¹⁸; por lo tanto aquí sí podría ser invocado sin dificultad el derecho a no autoincriminarse, pues el inspeccionado que es simultáneamente infractor se presume inocente mientras no se demuestre lo contrario y las pruebas de cargo corresponden a la parte acusadora, la Inspección en nuestro caso o el Ministerio Fiscal en caso de ilícito penal¹⁹.

Para finalizar este apartado y siguiendo a MARTÍN QUERALT, a la vista de los derechos y garantías, de una parte, y de las obligaciones procedimentales, por otra, cuando el deudor tributario comparece en el procedimiento, se incorpora a una relación jurídica independiente de la primera, en la que su función no es meramente pasiva respecto a las potestades de la Administración, sino también activas como titular de derechos y garantías ejercitables ante esta. Ello no significa que la Administración Tributaria deba soportar el menoscabo de sus potestades, sino que debe ejercerlas con arreglo a los principios de proporcionalidad y mínima incidencia en los derechos de los ciudadanos²⁰.

¹⁷ Para DEL PASO BENGÓA y LACASA SALAS, por muchos poderes exorbitantes que se concedan a la inspección tributaria, jamás cumplirán con su función sin la colaboración activa y presencia del obligado tributario, que es imprescindible. DEL PASO BENGÓA, J. y LACASA SALAS, L.H.: *Procedimiento de la inspección de los tributos, comentarios al Reglamento General de la Inspección de los Tributos*, 1.ª ed., CISS, Valencia, 1990, pág. 220.

¹⁸ STC 18/1981, de 8 de junio.

¹⁹ STC 76/1990, FJ 8.º (NFJ000802).

²⁰ En definitiva, el reto del Estado de Derecho consiste en equilibrar la posición jurídica de la Administración y los particulares en los procedimientos de aplicación de los tributos. El citado autor nos recuerda la STC 111/2006 (NFJ022179), de 5 de abril, donde el Alto Tribunal establecía que, si bien para lograr el fin constitucional del artículo 31.1 de la CE es necesaria

3. LA INSPECCIÓN TRIBUTARIA COMO ÓRGANO ADMINISTRATIVO DE INVESTIGACIÓN Y SANCIONADOR. COMUNICACIÓN DE PROCEDIMIENTOS

Nuestro ordenamiento jurídico tributario otorga a la Administración la facultad de imponer sanciones a través de un procedimiento regido por los principios del proceso penal. En concreto, la LGT otorga a la Inspección tributaria la potestad para iniciar un procedimiento sancionador y para imponer sanciones, con motivo de las infracciones que pudiera descubrir en un procedimiento de aplicación de los tributos, ordinariamente en el de comprobación e investigación, pero esta situación no siempre ha sido así²¹.

Efectivamente, antes de la aprobación de la Ley 1/1998 LDGC, la Inspección realizaba un procedimiento único en el que investigaba el descubrimiento de hechos imponibles y una vez concluso no solo liquidaba las cuotas y los intereses de demora por las cantidades dejadas de ingresar o devueltas en exceso, sino que además imponía la sanción correspondiente.

Diferentes autores entendieron que era necesaria la separación entre la función sancionadora y la de aplicación de los tributos²², no solo porque ambas tienen finalidades distintas (represiva la primera y recaudatoria la segunda) sino por la aplicación del derecho fundamental a la presunción de inocencia y a no declarar contra sí mismo que nuestro TC en STC 76/1990 (NFJ000802) (FJ 8.º) entendió que rige sin excepciones en el ordenamiento sancionador, tanto penal como administrativo. Y es que la obligación de aportar datos con «trascendencia tributaria» dentro de un mismo procedimiento podría suponer una vulneración de tales derechos, desde el momento en que dichos datos pueden servir para descubrir no solo el fraude fiscal, sino además para sancionar al obligado tributario cuando en su conducta intervino algún tipo de culpa o negligencia.

Cuando estaba el Proyecto de LDGC en las Cortes Generales, PALAO TABOADA indicaba que la futura ley debía tener en cuenta los siguientes principios para abordar estos problemas y que eran²³:

- Mantener la obligación de colaboración en el procedimiento inspector, que cesaría a voluntad del inspeccionado en el momento en que existiese riesgo de autoincriminación y sin que dicha negativa fuese sancionable.

la protección de la actuación administrativa, no significa que los medios utilizados sean constitucionales, sino que «es preciso que se respeten escrupulosamente todos los principios, derechos y garantías establecidos en la Constitución». MARTÍN QUERALT, J. (coord.): *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, 19.ª ed., Tecnos, Madrid, 2008, pág. 332.

²¹ El procedimiento sancionador en materia tributaria aparece regulado en el Capítulo IV, a su vez contenido en el Título IV de la LGT «La potestad sancionadora».

²² Entre ellos FALCÓN Y TELLA, R.: «Un giro trascendental...», *cit.*, pág. 10: en referencia a las sentencias del TEDH caso Funke de 25 de febrero de 1993 y Bendenoun de 24 de febrero de 1994, concluye diciendo que si se mantiene la obligación de colaborar con la inspección, el procedimiento inspector debería separarse del sancionador asegurando que los datos del primero no se trasladen al segundo y de esta manera no vulnerar el derecho a no declarar contra sí mismo. Por su parte, RODRÍGUEZ VINDAS, R.: «Aproximación a los matices establecidos por la jurisprudencia constitucional en torno a la aplicación de los principios y garantías del orden penal en el ámbito sancionador tributario», *RCyT*, CEF, n.º 171, 1997, pág. 64, quien entendía que en el caso español lo más recomendable era la separación de ambos procedimientos.

²³ PALAO TABOADA, C.: «Lo blando y lo duro...», *cit.*, págs. 31-34.

- Si la inspección obtenía pruebas que podrían suponer indicios de la comisión de infracciones, debía advertir al inspeccionado que tenía derecho a no colaborar.
- Posibilidad de usar sin restricciones los datos «objetivos» en el procedimiento sancionador de los hechos descubiertos por la inspección.

Estos y otros autores proponían entonces la separación del procedimiento en el típicamente inspector y en otro sancionador. De esta manera, el obligado tributario se personaría en el primero y una vez finalizado lo haría en el segundo, en el cual tendría derecho a no declarar contra sí mismo ni a confesarse culpable.

Sin embargo, esto supondría que entre los dos procedimientos no existiese ninguna conexión, puesto que si los datos obtenidos en el primero se envían al segundo, volveríamos a estar donde estábamos antes, salvo que en el sancionador se valoraría la culpabilidad de la conducta. ¿Cuál es entonces la solución que adoptó la Ley 1/1998 LDGC y posteriormente la actual LGT? No solucionar este problema, porque los datos suministrados a la Inspección en el procedimiento inspector se tienen en cuenta en la imposición de las sanciones, no solo en el caso de las actas con acuerdo o cuando el obligado tributario renuncia a la tramitación separada (art. 207 LGT) sino por mor de los apartados 2.º y 5.º del artículo 210 de la LGT, pues en el procedimiento sancionador se deben incorporar obligatoriamente los datos y pruebas obtenidos en el previo procedimiento inspector; es más, si únicamente se tuvieren en cuenta dichas pruebas, al iniciarse el mismo se formulará la propuesta de imposición de la sanción correspondiente²⁴.

En la práctica, lo anterior se traduce en que, cuando se están finalizando las actuaciones inspectoras de comprobación el actuario propone el inicio del procedimiento sancionador con las pruebas obtenidas en el procedimiento inspector así como la valoración de la culpabilidad del inspeccionado y elabora la propuesta de sanción. Si el Inspector jefe acuerda la apertura, que es lo común, el actuario da traslado de dichos acuerdos al obligado tributario para que este le presente alegaciones, a la vista de las cuales resuelve finalmente aquel.

En definitiva, que el Inspector jefe dicta el acto administrativo de liquidación que proviene del procedimiento inspector pero también el acuerdo de imposición de la sanción consecuencia de los datos obrantes en aquel y, así, la separación de ambos procedimientos lo que ha conseguido es crear un nuevo procedimiento que dilata el momento de la imposición de la sanción y que además va en contra de los principios de eficacia y limitación de costes indirectos y no supone tampoco mayor seguridad en el respeto de los derechos y garantías de los obligados tributarios, principios enumerados en el artículo 3.2 de la LGT. Además, el análisis de culpabilidad lo realiza el mismo actuario.

En vista de ello, podría plantearse una separación total entre ambos procedimientos, de tal manera que el sancionador no tuviese en cuenta al de comprobación e investigación, lo cual tampoco solucionaría el problema y vamos a ver por qué.

²⁴ PALAO TABOADA se pronunció en el mismo sentido, porque los problemas que plantea la relación entre ambos procedimientos no consisten en conocer cuándo se pueden trasladar los elementos de hecho del inspector al sancionador, sino en qué casos y bajo qué condiciones y límites, teniendo en cuenta el principio *nemo tenetur seipsum accusare*. PALAO TABOADA, C.: «Ley de Derechos y Garantías de los contribuyentes: el texto definitivo», *RCyT*. CEF, n.º 181, 1998, pág. 14.

En primer lugar, debería crearse un órgano que impusiese las sanciones administrativas que derivasen del procedimiento de comprobación que ha finalizado con una determinada cuota liquidada. El órgano sancionador iniciaría, instruiría y finalizaría mediante un acuerdo de imposición de una sanción a aplicar sobre el importe de una cuota que no tendría por qué coincidir con la liquidada previamente, pudiendo ser superior, inferior o incluso inexistente y ello podría ser contrario a los principios de buena fe y confianza legítima a que está obligada la Administración en su relación con los obligados tributarios (art. 3 Ley 30/1992) así como al de seguridad jurídica establecido en el artículo 9.3 de la CE²⁵.

Pero es que además y en segundo lugar, ambos actos pueden ser objeto de acumulación, tanto antes de la interposición de reclamación económico-administrativa (art. 73 Ley 30/1992) como ya en dicha fase, en este caso por aplicación del artículo 230.1 c) de la LGT, según el cual estas reclamaciones se acumularían obligatoriamente a efectos de su tramitación y resolución. En ambos casos, el órgano resolutorio se encontraría con tal incongruencia y lo mismo cabría decir en la jurisdicción de lo contencioso-administrativo.

La posible solución pasaría por impedir la acumulación de ambos procedimientos en la fase administrativa de revisión y en mantener la independencia de su tramitación, pero puede dar lugar a resultados contradictorios con posterioridad en el orden contencioso-administrativo y en el penal cuando exista delito fiscal y vamos a explicar por qué: si en el procedimiento inspector se descubre una defraudación inferior a lo que marca el tipo penal y en el procedimiento sancionador se descubre un fraude superior, nos encontraremos con que la jurisdicción contencioso-administrativa conocería del primero y la penal del segundo, pero resulta que el juez penal es quien tendría la competencia para practicar la liquidación tributaria.

De esta manera, tanto si el acto administrativo por el que la Inspección liquidó la cuota y los intereses de demora fue firme y consentido o fue recurrido y recae su conocimiento en la jurisdicción administrativa, sería sin embargo el juez penal quien tendría la competencia para efectuar la citada regularización tributaria junto con la imposición de la pena correspondiente, dado que no existe la prejudicialidad administrativa en el ámbito tributario.

Por lo tanto, si mantenemos el diseño de la separación de procedimientos de la LGT, pero con la obligación de que la información obtenida del inspector debe pasar al sancionador, ¿la información obtenida de la aportación y exhibición de libros de contabilidad, facturas y en definitiva documentación empresarial, debería pasar del primero al segundo? Y si es así ¿podría negarse el contribuyente a colaborar porque estaría contribuyendo a su propia incriminación? Más adelante centraremos en ello nuestro estudio, pero ya anticipamos que con la jurisprudencia del TC y del TEDH que analizaremos, nos decantamos por la colaboración sin restricciones, salvo que desde el inicio existieran

²⁵ El principio *nemo potest venire contra factum proprium* es «... una derivación inmediata del principio de buena fe... La alegación de la doctrina de los propios actos requiere que el sujeto pasivo demuestre que, en relación con él mismo, el sujeto activo del derecho subjetivo haya desplegado con anterioridad una conducta que, interpretada de buena fe, demuestra la contradicción o incompatibilidad de la nueva postura del titular del derecho subjetivo». Para Díez PICAZO es un principio general del derecho. LASARTE ÁLVAREZ, C.: *Principios de Derecho Civil, Parte General y derecho de la persona*, 12.ª ed., Marcial Pons, Madrid, 2006, pág. 141.

indicios de que el inspeccionado había cometido infracciones, porque en ese caso el procedimiento tendría un ánimo o fin no solo investigador, sino también sancionador²⁶.

4. DELIMITACIÓN ENTRE INFRACCIONES Y DELITOS. CONSECUENCIAS ANTE POSIBLES RECURSOS AL TEDH

El TEDH, con sede en Estrasburgo, ha entrado a estudiar casos en los que se declaraba competente para conocer una *acusación en materia penal* siempre que nos encontremos ante una actividad sancionatoria, sea penal o administrativa, puesto que en esa situación existe una privación o limitación de los derechos fundamentales.

La Constitución no exige un modelo de sanción administrativa o penal, porque el legislador elige uno u otro con arreglo al principio de proporcionalidad²⁷. La sanción administrativa presenta ciertas ventajas frente al Derecho penal, por la mayor eficacia de la Administración y porque afecta al beneficio empresarial (recordemos que son delitos normalmente cometidos en dicho ámbito) sin conllevar el carácter estigmatizante de la pena, aunque es opinión general la de mantener la idoneidad de sanciones penales en la represión económica grave²⁸.

Ahora bien, aparte de la multa o la inhabilitación profesional que puedan imponer, ¿en qué se diferencia la sanción administrativa de la penal?, ¿tienen la misma naturaleza retributiva y preventiva?, ¿o la sanción tiene una finalidad indemnizatoria?

El TC considera que desde el punto de vista ontológico o sustancial, las infracciones administrativas son esencialmente iguales a las penales y que su diferencia es puramente formal en función de los órganos encargados de aplicarla, si bien en el Derecho penal rige el principio de intervención mínima.

Pero no solo la jurisprudencia constitucional ha negado que exista una distinción ontológica entre ilícito penal y administrativo. El TEDH se ha pronunciado en el mismo sentido desde la Sentencia de 8 de junio de 1976, adoptada por el Pleno (caso Engel, n.º 82-83), donde se dice que el concepto de materia penal está dotado de autonomía a efectos del Convenio y pueden tener tal carácter tanto las penas como las sanciones administrativas²⁹.

²⁶ Confirmando esta teoría y en relación con el descubrimiento de pruebas que supongan delito fiscal, nos dice COLLADO YURRITA que, una vez atisbados indicios de delito fiscal, la Administración da otro carácter al expediente, porque ya no tratará de practicar una liquidación tributaria, sino de elaborar una documentación que trasladará al Ministerio Fiscal. COLLADO YURRITA, P.: *La actuación de la inspección tributaria...*, cit., pág. 68.

²⁷ Entre otras resoluciones, ATC 395/2004, de 19 de octubre; STC 55/1996, de 28 de marzo, y STC 161/1997, de 2 de octubre.

²⁸ BACIGALUPO ZAPATER, E.: *Curso de Derecho penal económico*, 2.ª ed., Marcial Pons, Madrid, 2005, págs. 31 y 35.

²⁹ El Convenio no impide que cada Estado pueda elegir entre el uso de la potestad penal (judicial) y la sancionadora o disciplinaria (administrativa), sin que la calificación del ilícito como delito o infracción sea decisiva al respecto, para evitar que al socaire de tal opción puedan eludirse las garantías establecidas en el Convenio. El concepto de materia penal –según el Tribunal– está dotado de autonomía y en su virtud hay que atender con preferencia a la verdadera naturaleza de la contravención, conectada por supuesto a la sanción que se le asigne. El Derecho Penal y el Administrativo, en este aspecto, no son compartimentos estancos y, por ello, la despenalización de conductas para tipificarlas como infracciones,

Posteriormente, en el caso Öztürk se concretaba aún más cuándo una infracción constituía materia penal a efectos del Convenio: su caracterización por el Estado, así como la naturaleza y gravedad de la sanción³⁰. De ser así, habría que resolver si dicho procedimiento fue equitativo a efectos del artículo 6.1 del Convenio.

Entonces, ¿podría entrar a conocer el Alto Tribunal europeo acerca de las sanciones tributarias impuestas en un procedimiento inspector o en otro sancionador consecuencia de aquel? Pues bien, desde la Sentencia de 24 de febrero de 1994 (caso Bendenoun contra Francia) el Tribunal viene admitiendo tal posibilidad, a saber, que las sanciones tributarias puedan ser objeto de su conocimiento, aludiendo a la sentencia del caso Öztürk, dado que en este caso, que afectaba a sanciones derivadas de procedimientos tributarios, la sanción era aplicable con carácter general a todos los ciudadanos, en su condición de contribuyentes, tenían finalidad preventiva y represiva, no indemnizatoria y eran de especial gravedad, pues incluso podrían suponer ingreso en prisión por deudas³¹.

El propio Consejo de Europa ha publicado una Guía con los criterios de admisión y dedica un capítulo para la Interpretación del concepto de «Criminal charge» por el TEDH³². Veamos los puntos más importantes que nos afectan.

N.º 249. El punto de partida para la evaluación de la aplicabilidad del aspecto criminal del artículo 6 de la Convención está basado en los criterios perfilados en el caso Engel (n.º 82-83): (1) la calificación en el derecho interno; (2) la naturaleza de la infracción; (3) la gravedad de la pena.

El primer criterio lo considera como punto de partida y si ya el propio Estado lo considera materia penal, así normalmente lo entendería el Tribunal. El segundo lo considera de mayor importancia, donde se ha de tener en cuenta cualquiera de una serie de características, entre ellas: la generalización en su aplicación, su carácter represivo o indemnizatorio y si se tiene en cuenta la culpabilidad. El tercer criterio se refiere a la máxima pena que dispone la ley.

En su n.º 253, dispone que el segundo y tercer criterio establecidos en el caso Engel *son alternativos y no acumulativos necesariamente* y que basta que el delito en cuestión por su naturaleza sea

cuya naturaleza intrínseca es la misma, no puede menoscabar los derechos fundamentales o humanos del imputado o acusado. A esta primera decisión seguirían algunas más: 21 de febrero (caso Öztürk) y 2 de junio de 1984 (caso Campbell y Fell), 25 de agosto de 1987 (caso Lutz) y 22 de mayo de 1990 (caso Weber).

³⁰ Para determinar si la «infracción administrativa» cometida por el señor Öztürk, compete o no a la «materia penal», el Tribunal se remite a los criterios expuestos en la sentencia Engel y otros de 8 de junio de 1976 (TEDH 1976, 4) (serie A núm. 22, págs. 34-35, ap. 82) resumiéndolas de la siguiente manera:

«(...) importa en primer lugar saber si el texto que define la *infracción* en litigio se enmarca o no dentro del *derecho penal* según la técnica jurídica del Estado demandado; a continuación, procede examinar atendiendo al objeto y a los fines del artículo 6, en el sentido ordinario de sus términos y del derecho de los Estados Contratantes, la *naturaleza* de la infracción así como la *naturaleza y gravedad* de la sanción que puede ser impuesta al interesado» [Sentencia Öztürk (TEDH 1984, 2) precitada, serie A núm. 73, pág. 18, ap. 50].

³¹ N.º 47 de la sentencia, que finaliza diciendo: al evaluar el peso respectivo de los diversos aspectos del asunto, el Tribunal señala el predominio de los que presentan una coloración penal. Ninguno de ellos parece decisivo por sí mismo, pero en conjunto y relacionados confieren a la «acusación» en litigio un «carácter penal» de acuerdo con el artículo 6.1, el cual puede, por tanto, ser aplicado.

³² Practical Guide on admissibility criteria. http://www.echr.coe.int/NR/rdonlyres/B5358231-79EF-4767-975F-524E0DCF2FBA/0/ENG_Guide_pratique.pdf Publicado y actualizado a 31 de marzo de 2011. Última consulta el 28 de abril de 2012.

considerado como «criminal» desde el punto de vista de la Convención, o que la persona se hizo acreedora de una sanción que, por su naturaleza y grado de severidad, en general pertenece a la esfera «criminal» (Öztürk contra Alemania, n.º 54; Lutz v. Alemania, n.º 55). Sin embargo, *un enfoque acumulativo puede hacerse necesario cuando la consideración separada no permite llegar a una conclusión clara en cuanto a la existencia de una infracción penal* (Bendenoun c. Francia, n.º 47)³³.

Por último, el párrafo 265 de la Guía nos dice que el artículo 6 se ha aplicado en relación con cuestiones de tributos sobre la base de los siguientes elementos: (1) que la ley establece las sanciones a todos los ciudadanos en su calidad de contribuyentes; (2) que no pretendía ser una indemnización de los daños, sino esencialmente un castigo para disuadir a la reincidencia; (3) que se impuso como una regla general de una fuerza disuasoria y un propósito punitivo, y (4) que el recargo era *sustancial* (Bendenoun contra Francia). La naturaleza criminal del delito puede ser suficiente para hacer aplicable el artículo 6, a pesar de la baja sanción impuesta (10% de la deuda tributaria, Jussila contra Finlandia n.º 38).

Como se puede apreciar, la clara indefinición sobre el concepto de acusación en materia penal para que sea aplicable el artículo 6.1 del Convenio parece más que evidente. Pero ¿qué importancia tiene esta cuestión en lo que a nuestro estudio se refiere? Que tanto las sanciones penales como las tributarias, normalmente impuestas tras un procedimiento de inspección, podrían ser objeto de recurso ante el TEDH si finalmente no se otorgara amparo constitucional al contribuyente que entendiera vulnerado su derecho a no declarar contra sí mismo. En su defensa, podría alegar que fue coaccionado, bajo apercibimiento de sanción, a colaborar en la actividad inspectora aportando toda la documentación de trascendencia tributaria, en especial, libros de contabilidad, facturas, extractos bancarios, correspondencia, etc.

La pregunta es obvia: ¿podría plantearlo un ciudadano español?, porque el TEDH tendría que valorar precisamente si las sanciones tributarias por no colaborar son materia penal. Esta situación se ha planteado en relación con nacionales de otros Estados partes del Convenio y su discusión será objeto de análisis a continuación. Pero podemos avanzar que desde nuestro punto de vista, la sanción que establece el artículo 203.5 de la LGT y que se impone al sujeto inspeccionado por no colaborar, no parece materia penal a efectos del Convenio, tal y como se señala en los casos que nos proporciona la Guía del Consejo de Europa y que acabamos de analizar y no tendría que admitirlos a estudio. Pero incluso en caso de hacerlo, tampoco daría amparo al recurso. Son parte de las conclusiones a las que llegaremos al final del epígrafe sexto.

³³ N.º 47 caso Bendenoun: en este asunto, el Tribunal no subestima la importancia de varios elementos señalados por el Gobierno. Señala, sin embargo, a la luz de su jurisprudencia y principalmente de la sentencia Öztürk previamente citada, que cuatro factores juegan en sentido contrario. En primer lugar, los hechos incriminados caían en el campo del artículo 1.729.1 del Código tributario (apartado 34 *supra*). Por lo tanto, afecta a todos los ciudadanos en su condición de contribuyentes, y no a un grupo determinado dotado de un estatus particular; les fija un comportamiento concreto y une a estas exigencias una sanción. En segundo lugar, los incrementos impositivos no tienden a la indemnización económica de un perjuicio, sino a castigar para impedir la repetición de comportamientos parecidos. En tercer lugar, se basan en una norma de carácter general cuya finalidad es a la vez preventiva y represiva. Por último, revestían una amplitud considerable ya que se elevaban a 422.534 FRF para el interesado y 570.398 FRF para su sociedad (apartado 13 *supra*), y la falta de pago exponía al señor Bendenoun a la prisión por deudas (apartado 35 *supra*). Al evaluar el peso respectivo de los diversos aspectos del asunto, *el Tribunal señala el predominio de los que presentan una coloración penal. Ninguno de ellos parece decisivo por sí mismo, pero en conjunto y relacionados confieren a la «acusación» en litigio un «carácter penal» de acuerdo con el artículo 6.1, el cual puede, por tanto, ser aplicado.* (La cursiva es nuestra).

5. EL DERECHO CONSTITUCIONAL A NO DECLARAR CONTRA SÍ MISMO EN LA JURISPRUDENCIA

5.1. Introducción: antecedentes y normas internacionales

Para plantear el problema que estudiamos nos hacemos las siguientes preguntas: dado que en el procedimiento inspector el contribuyente debe aportar y exhibir, bajo amenaza de sanción, la documentación de trascendencia tributaria para comprobar que sus declaraciones a Hacienda corresponden con la realidad económica y patrimonial y que esas pruebas las debe aportar la Inspección posteriormente al procedimiento sancionador, administrativo o incluso penal, ¿puede negarse el inspeccionado a hacerlo, porque con ellas está contribuyendo a aportar pruebas de cargo para ser sancionado en el procedimiento sancionador ulterior?, ¿no se entiende así vulnerado el derecho a no declarar contra sí mismo?

Antes de contestar a esta pregunta debemos describir cómo está configurado el derecho fundamental que tiene todo ciudadano a no autoincriminarse, como manifestación particular del derecho a la defensa y que nuestra Constitución acoge expresamente en su artículo 24.2 *in fine* «... a no declarar contra sí mismo, a no confesarse culpables y a la presunción de inocencia». Es por lo tanto un derecho fundamental contra el peligro a la arbitrariedad, la ilegalidad o la injusticia a que puede dar lugar el ejercicio del poder público y que por eso conlleva una especial protección mediante un procedimiento sumario y preferente ante los tribunales ordinarios y en su caso mediante el recurso de amparo ante el TC, ex artículo 53.2 de la CE.

Tanto el derecho a no declarar contra uno mismo como a permanecer en silencio, manifestaciones del ejercicio del derecho a la defensa, son la respuesta a los excesos de la autoridad durante siglos, que con intención de buscar la verdad de los hechos imputados al acusado, no dudaba en someter a este a tortura, quien en ocasiones se veía forzado a confesar crímenes que no había cometido y dando lugar a errores judiciales.

Para hacer frente a esos abusos, fue tomando forma el derecho a no declarar contra sí mismo, principio que fue acogido expresamente en las primeras Constituciones de los diferentes Estados norteamericanos y que también recoge el artículo 24.2 de la CE. También lo recoge el Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos mediante Resolución 2200 A (XXI) de la Asamblea General de la ONU, hecho en Nueva York el 16 de diciembre de 1966, al que España se adhirió en 1977.

En un contexto más cercano geográfica y culturalmente, distintos países europeos crearon el Consejo de Europa, constituido por el Congreso de mayo de 1948 y que se rige por su estatuto de 1949. El Consejo de Europa es distinto a la Unión Europea, su sede está en Estrasburgo y es garantía, con su TEDH, de la protección de los derechos humanos y de las libertades fundamentales de los europeos.

Esta organización aprobó en Roma el Convenio europeo para la protección de los derechos humanos y de las libertades fundamentales el 4 de noviembre de 1950 (Convenio de Roma, en adelante Convenio o CEDH) que fue ratificado por España por Instrumento de 26 de septiembre de 1979 (BOE de

10 de octubre). Fue creado posteriormente un tribunal denominado Tribunal Europeo de Derechos Humanos, al que pueden acudir los ciudadanos de los Estados partes del Convenio cuando han agotado todos los recursos en su país en defensa de los derechos fundamentales recogidos en el citado Convenio. De esta manera, podemos hablar del reconocimiento de auténticos derechos subjetivos a favor del particular y que constituyen obligaciones estatales automáticamente exigibles en el plano internacional.

El derecho a no declarar contra sí mismo no aparece específicamente mencionado en el Convenio, pero la jurisprudencia del TEDH lo viene reconociendo implícito en el concepto de juicio equitativo al que se hace mención en su artículo 6.1, del que luego desarrollaremos su contenido.

La importancia del CEDH es la existencia de un tribunal ad hoc que resuelve los casos que le llegan sobre los derechos fundamentales de los ciudadanos de los Estados partes y cuyas sentencias de condena son «obligatorias» para estos³⁴. Dado que el artículo 10.2 de nuestra Constitución dispone que las normas relativas a los derechos fundamentales se interpretarán de conformidad con la Declaración Universal de Derechos Humanos y los tratados y acuerdos internacionales sobre las mismas materias ratificados por España, las sentencias de dicho Tribunal son de especial importancia no solo para aplicarlas cuando un ciudadano español es quien recurre, sino que de su jurisprudencia deben estar especialmente atentos nuestros poderes públicos, en especial los jueces y tribunales, a la hora de conocer los recursos de los ciudadanos contra las decisiones de las autoridades administrativas, entre ellas las sanciones tributarias e incluso las sentencias penales por delito fiscal. Por eso han llegado a esa sede judicial diferentes casos de carácter tributario, porque se alegaba que en los procedimientos se habían vulnerado los derechos fundamentales, entre ellos a no declarar contra sí mismo.

Por otra parte, no podemos dejar de pasar la ocasión de nombrar el papel que juega la función jurisdiccional del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE) en relación con la protección de los derechos humanos en la Unión Europea (UE). Aunque no existe un procedimiento específico, se ejerce a través de los recursos ordinarios establecidos en los Tratados de la UE en cuanto el caso tiene *conexión comunitaria* y de la competencia de dicho Tribunal, es decir, cuando la resolución del proceso le corresponde para interpretar una norma comunitaria y se ven afectados derechos humanos fundamentales.

Dos casos resueltos por los Tribunales comunitarios son importantes: caso Orkem contra la Comisión, Sentencia de 18 de octubre de 1989 y caso Mannesman contra la Comisión, Sentencia de 20 de febrero de 2001. La solución adoptada en ambos es similar a lo que resuelve el TEDH, por lo que no vamos a entrar en su estudio particular.

5.2. Tribunal Europeo de Derechos Humanos

Planteado pues el objeto del debate, veamos a continuación las respuestas al mismo que ha dado el TEDH, teniendo en cuenta no solo los asuntos fiscales, sino también otros, como la obligación del propietario de un vehículo de identificar al conductor que cometió una infracción de tráfico

³⁴ No obstante, la naturaleza de sus sentencias es declarativa, puesto que expresa en ellas si se ha producido o no una violación del Convenio, es decir, de los derechos fundamentales que protege, pero no prevé actividad alguna del Estado condenado para ejecutarlas. Sin embargo, sí tienen un alto valor interpretativo para los tribunales españoles, artículos 96.1 y 10.2 de la CE.

o la obligación del conductor de un vehículo a someterse a un control de alcoholemia o el derecho del imputado a guardar silencio, porque de alguna manera, tanto este Alto Tribunal como nuestro TC los han relacionado.

Para empezar, hemos de describir el artículo del Convenio al que los ciudadanos invocan para alegar que han visto vulnerado su derecho de defensa, porque tuvieron que aportar pruebas contra sí mismos ante la amenaza a ser sancionados por los poderes públicos si no lo hacían. En algunos casos esta amenaza incluso podía llegar a suponer penas de prisión, amén de las correspondientes multas pecuniarias o coercitivas. El artículo en cuestión es el 6.1, que dice 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.»

Como podemos observar, el artículo 6 del CEDH no acoge expresamente como un derecho fundamental el de no declarar contra sí mismo, pero ha expresado en numerosas ocasiones que entra en el concepto de *proceso equitativo* a que en él se alude³⁵. Faltaría por ver si los asuntos fiscales podrían ser de su competencia, pues el objeto de los procesos se centran en los derechos y obligaciones de carácter civil y sobre acusaciones en materia penal. En cuanto a los primeros, diversas sentencias entendieron que no lo era³⁶, pero en cuanto a las segundas, desde las SSTEDH de 25 de febrero de 1993 (caso Funke contra Francia) y de 24 de febrero de 1994 (caso Bendenoun contra Francia), el Tribunal determinó que en materia tributaria podía existir una acusación en materia penal, acudiendo en su motivación a la Sentencia del caso Öztürk de 1984, tal y como ya habíamos anticipado líneas arriba.

Por lo tanto, el Tribunal se ha declarado competente en algunos asuntos fiscales en los que entendía que existía una acusación en materia penal, equiparando una sanción tributaria con una pena, como, por ejemplo, ser amenazado en un procedimiento inspector a prestar declaraciones o a entregar determinada documentación bajo apercibimiento de sanción y que posteriormente podía ser utilizada para llevar adelante una acusación de tal carácter (tanto administrativa como judicial)³⁷.

Sin más preámbulo, vamos a hacer referencia a las sentencias que se han aproximado a este debate en los últimos años.

5.2.1. Caso Funke contra Francia. Sentencia de 25 de febrero de 1993

El Sr. Funke era representante de comercio cuando en enero de 1980 agentes de aduanas, junto con la policía judicial francesa, irrumpieron en su domicilio para obtener información sobre ope-

³⁵ El artículo 6.1 se refiere a garantizar la equidad procesal, no sustancial. *Guide on admissibility criteria*, n.º 360, pág. 70.

³⁶ Entre ellas, la Decisión de la Comisión Beldicot contra Francia de 5 de octubre de 1990 y posteriormente la Sentencia del TEDH en el caso Ferrazzini contra Italia, de 12 de julio de 2001.

³⁷ De esta manera podemos decir que asume la teoría de nuestro TC, quien desde hace tiempo viene afirmando que «los principios inspiradores del orden penal son de aplicación, con ciertos matices, al Derecho administrativo sancionador» (por todas STC 18/1981, de 8 de junio).

raciones en el extranjero. Estos agentes estaban facultados para investigar delitos relacionados con operaciones financieras con el exterior.

Tras el registro, autorizado judicialmente, se incautaron de diversa documentación y el procedimiento prosiguió por la Administración de Aduanas y no por la autoridad judicial, exigiéndole la aportación de más documentación bancaria sobre sus operaciones en el extranjero y le advirtió de la posibilidad de soportar una multa coercitiva por cada día de retraso en su entrega que podía llegar incluso a suponer pena de prisión por deudas.

El artículo 65 del Código de Aduanas facultaba a los funcionarios a exigir la documentación y, en caso de no ser atendida su petición, se podía incurrir en una infracción sancionada por el citado código y que consistía en una multa por importe de 600 a 3.000 francos y pena de prisión de diez días a un mes. Por otra parte, podía verse sancionado con una multa coercitiva de 10 francos, como mínimo, por día de retraso (art. 431) y sufrir una prisión por deudas (art. 382) (n.º 31 de la sentencia).

El Sr. Funke no aportó la documentación que le requerían y manifestó que no estaba en posesión de la misma. Se le impuso una multa fija y otra coercitiva por tal incumplimiento.

El representante del Sr. Funke, finalizados todos los procesos judiciales en Francia, acudió en 1984 ante la Comisión del Consejo de Europa alegando, entre otras cuestiones, que su condena por no aportar documentos contravenía el artículo 6.1 del Convenio, porque la Administración habría violado su derecho a no declarar contra sí mismo, dado que se le conminaba a aportar documentos que le podrían incriminar en el proceso penal.

El Tribunal admitió a trámite el caso y le dio la razón, porque la Autoridad aduanera provocó su condena por no haber aportado unos documentos que *no tenía certeza de que existían*. Es decir, el TEDH no niega la potestad de exigir documentación en poder del ciudadano, por otra parte exigible por el Código aduanero francés, sino que lo que manifiesta contrario al artículo 6.1 es su exigencia cuando se desconoce si está en posesión de la misma. Lógico por otra parte, puesto que de lo contrario se habría trasladado al acusado la carga de la prueba de no poseerla, de difícil o imposible aportación (n.º 44 de la sentencia)³⁸.

5.2.2. Caso *Murray contra Reino Unido*. Sentencia de 8 de febrero de 1996

El Sr. Murray fue arrestado por la policía británica en enero de 1990 y se le aplicó la normativa antiterrorista. En dos días fue interrogado hasta en 12 ocasiones y durante más de 20 horas y se le conminó a dar una serie de explicaciones por su presencia en la casa donde había sido arrestado, negándose siempre a contestar. Fue advertido de que su silencio y con él la falta de explicaciones podría ser utilizado en su contra, pero lo mantuvo en la investigación policial y en el posterior proceso judicial y se tuvo en cuenta como prueba para condenarle. Acudió al TEDH alegando que el derecho a guardar silencio es absoluto del que el acusado debe beneficiarse sin restricción.

³⁸ Curiosamente, la Comisión había decidido en octubre de 1991 que no había existido violación del artículo 6.1 (n.º 34 de la sentencia).

Lo interesante de la sentencia viene en el n.º 47, cuando establece que el derecho del acusado a permanecer en silencio no es absoluto, sino que del mismo se pueden extraer conclusiones negativas atendiendo a las circunstancias del caso, a la importancia que los tribunales nacionales le han concedido al apreciarlo como prueba y al grado de coacción sufrido. Es decir, pese a reconocer que no se puede condenar teniendo como base exclusiva o esencial el silencio, no es menos cierto que hay situaciones en las que se requieren del interesado explicaciones que desmonten los cargos que pesan en su contra y el hecho de permanecer en silencio durante todo un largo proceso no necesariamente puede dejar de tener consecuencias.

Trasladando estas conclusiones a la problemática tributaria, sería el caso, por ejemplo, de una empresa que declara durante varios años pérdidas continuas y sin embargo son descubiertos fondos ocultos y no declarados en una caja de seguridad. Si se le solicita explicación sobre su procedencia, ¿su silencio y la falta de aportación de documentación no ha de jugar en su contra? La legislación tributaria vigente del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF) y del Impuesto sobre Sociedades consideran esos fondos como renta o incremento de patrimonio no justificado y se someten a gravamen, pues se presume que proceden de rentas no declaradas, ¿puede esta presunción y la falta de colaboración del contribuyente jugar en su contra para condenarle? Hay que responder afirmativamente, como así hizo la Sentencia del Tribunal Supremo 1335/1999 (NFJ044567), de 17 de noviembre³⁹.

5.2.3. *Caso Saunders contra Reino Unido. Sentencia de 17 de diciembre de 1996*

Los hechos se remontan al año 1986, cuando la empresa Guinness entró en competencia con otra, Argyll, para hacerse con el control de una tercera, Distillers. Para ello, directivos de la primera (entre ellos el Sr. Saunders, presidente de Guinness) hicieron que sus acciones subieran de precio artificialmente mediante el uso de testaferros que colaboraron en la operación comprando acciones, lo cual fue trascendental para que Distillers pasase finalmente a ser controlada por Guinness.

Posteriormente y una vez conseguido su objetivo, los colaboradores cobraron su comisión a través de facturas falsas abonadas por Guinness, pero las acciones de esta bajaron el precio que artificialmente habían mantenido antes de ejecutarse el negocio fraudulento.

En enero de 1987 los inspectores del Departamento de Comercio e Industria obtuvieron pruebas del fraude y se pusieron en contacto con la Fiscalía o Public Prosecutions' Office. Se decidió que aquellos siguieran su investigación y suministraran la información obtenida a la Fiscalía una vez la concluyeran. Interrogaron al Sr. Saunders hasta en nueve ocasiones entre febrero y junio de ese año y sus respuestas y la documentación obtenida fueron enviadas a la Fiscalía, quien en mayo comenzó su investigación penal, que desembocó en un proceso con cargos de conspiración, falsa contabilidad y robo del que salió condenado.

³⁹ Uno de los indicios que constituyen prueba de cargo, dice la Sentencia de 17 de noviembre de 1999, puede consistir en la ausencia total de explicación por el contribuyente a los bienes e ingresos detectados o bien la destrucción, por la prueba realizada a instancia de la acusación, de las explicaciones o alegaciones ofrecidas por el acusado para justificar el origen de tales bienes o ingresos (FJ único).

El Sr. Saunders recurrió al TEDH alegando que la Administración y los tribunales de su país habían vulnerado su derecho a un juicio equitativo, ex artículo 6.1, porque fue utilizado un procedimiento administrativo inquisitivo para llevar a cabo una acusación penal, que se había retrasado deliberadamente para obtener pruebas del primero. Además, en aquel procedimiento se obtuvieron pruebas de manera coactiva, vulnerando así su derecho a no declarar contra sí mismo, dado que la legislación británica obligaba a aportar a los inspectores todos los libros y documentos de la empresa y a responder a las cuestiones que se le plantearan y afectasen a la investigación, pues de negarse podría ser castigado con multa o prisión de hasta dos años. Veamos cómo lo resuelve el Tribunal.

En primer lugar, confirma que es competente para estudiar el caso, porque entiende que se está ante una acusación en materia penal, entendido este concepto de manera autónoma y aplicable a procedimientos administrativos como el utilizado por los inspectores (n.º 67) y recuerda que el derecho a permanecer en silencio y a no declarar contra sí mismo están implícitos en lo que considera juicio equitativo el artículo 6.1 del Convenio, puesto que con ello se evita un grado de coerción abusivo por parte de las autoridades así como errores judiciales (n.º 68), que al igual que en el caso Funke, sí aprecia el Tribunal (hasta dos años de prisión si no colaboraba con los inspectores).

Lo más importante viene a continuación en el n.º 69, cuando dispone que el derecho a guardar silencio y a no autoincriminarse no incluye el uso de datos que puedan obtenerse por medios coactivos pero que existan con independencia de la voluntad del sospechoso, como documentos obtenidos mediante una orden, la toma de aliento y de sangre o muestras de orina y tejido corporal para análisis de ADN. Por lo tanto, lo que analizará el Tribunal es el grado de coacción ejercido al Sr. Saunders en el procedimiento administrativo para declarar contra sí mismo y la trascendencia de esa declaración en su condena penal, pero no incluye los datos que existen con independencia de su voluntad.

El Alto Tribunal, en el n.º 71, aprecia que lo importante en el caso es el uso que se haría con las declaraciones y la información obtenida en el curso de las actuaciones inspectoras, puesto que se hicieron bajo una coacción de sufrir hasta dos años de prisión si no había colaboración, según disponía la ley.

Recuerda que el Tribunal de Apelación británico admitió como prueba las declaraciones efectuadas a los inspectores, declaraciones que constituyeron una parte importante de la acusación penal (n.º 72), pero no juzga si el derecho a no contribuir a su propia incriminación es absoluto o puede, en ciertos casos, revelarse justificado de ser infringido. Lo que no admite es que lo sea a través de la excusa dada por el Gobierno británico, a saber, la complejidad de los fraudes empresariales, así como el interés público esencial en su persecución y en la sanción de los responsables. Y es que considera que las exigencias generales de equidad (art. 6), incluido el derecho a no contribuir a su propia incriminación, se aplican a los procedimientos penales que conciernen a todos los tipos de infracción criminal, del más simple al más complejo y el interés público no puede justificar la utilización de respuestas conseguidas por la fuerza en un procedimiento no judicial para incriminar al acusado en el curso de la instancia penal (n.º 74).

Con base en todo lo anterior, el TEDH señala que existió un atentado al derecho a no declarar contra sí mismo, a través del uso de la legislación británica (art. 434.5 de la ley de 1985), dado que

tanto el juez como el Tribunal de Apelación hicieron uso en el procedimiento penal de declaraciones obtenidas por los inspectores en el previo procedimiento administrativo (n.º 75 y 76). Sin embargo, hay que tener en cuenta que se refiere a las *respuestas* efectuadas a *preguntas* de los inspectores (art. 434.5) y no a la *colaboración* que se exige del interesado, que se recogen en el resto de apartados de ese artículo y que se refieren a *libros, documentos, etc.*, es decir, a datos que existen con independencia de su voluntad.

Trasladando esto al ámbito tributario, entendemos que la documentación con trascendencia tributaria existe con independencia de la voluntad del interesado y por lo tanto está sujeta a comprobación en un procedimiento inspector por lo que resistirse a ello le acarrearía la multa correspondiente. La duda aquí está en si el contribuyente debe aportar esa documentación, que él sabe que le puede incriminar, o es la Inspección quien debe obtenerla mediante una orden judicial o administrativa, tal y como parece indicar la sentencia. Según AGUALLO AVILÉS y GARCÍA BERRO, la diferencia podría estar entre aportar la documentación o en soportar que la Inspección tributaria la obtenga directamente donde aquella esté almacenada⁴⁰, tesis que no compartimos, como tendremos ocasión de explicar.

5.2.4. Caso JB contra Suiza. Sentencia de 3 de mayo de 2001

El Sr. JB fue objeto de una investigación de impuestos en el año 1987 y se le requirió aportar *documentos* relativos a sus inversiones en diversas sociedades, pero no lo hizo y por ello fue multado en tres ocasiones, pagando la primera multa pero no las otras dos. La normativa suiza obliga a aportar esa documentación bajo apercibimiento de sanción y el Tribunal Federal suizo las confirmó porque asemeja la obligación de colaboración que tiene el contribuyente con el conductor de un camión a entregar el tacógrafo o con el conductor de un automóvil a someterse a las pruebas de orina o de sangre y que al igual que aquel se sometían a la sanción correspondiente si se negaban (n.º 29).

Antes de entrar al fondo del asunto, el Tribunal matiza que no enjuicia el poder del Estado a obligar a los ciudadanos a dar información para aplicar su sistema impositivo, sino que está llamado a examinar si la imposición de la multa por no aportar información choca con el derecho a no autoincriminarse del contribuyente, quien alega que de hacerlo corría el riesgo de aportar pruebas de cargo para un posterior proceso penal (n.º 63).

Ya entrando en el caso, vuelve a recordar los casos Funke, Murray y Saunders para decir que el derecho al silencio y a no autoincriminarse proporcionan al acusado protección contra coacciones indebidas y contribuyen a evitar errores judiciales (n.º 64). Frente a la alegación del Tribunal Federal suizo a que hicimos mención, el Alto Tribunal manifiesta que no estamos en el mismo caso porque los datos que debía suministrar el Sr. JB no eran independientes a su voluntad, tal y como los definió en el caso Saunders (n.º 68).

⁴⁰ Distinguen AGUALLO AVILÉS y GARCÍA BERRO entre la obligación de aportar pruebas y de soportar pruebas, siendo estas últimas a las que el contribuyente está constreñido en el procedimiento administrativo inspector, puesto que no sería lícito trasladar sobre el acusado la carga de suministrar evidencias que lo incriminen. AGUALLO AVILÉS, A. y GARCÍA BERRO, F.: «El Deber de colaborar con la Administración Tributaria y derecho a no autoincriminarse: un conflicto aparente», *El asesor fiscal ante el nuevo siglo*, Asociación Española de Asesores Fiscales, Madrid, 2000, págs. 92-94.

Es decir, por una parte, están los datos independientes a la voluntad: sometimiento a mandamientos de la autoridad para aportar datos, extracción de sangre, orina, tejidos..., y por otro los que son dependientes de esa voluntad, en este caso declarar las inversiones que había realizado en unas sociedades. Por lo tanto, estos últimos no podían obtenerlos a través de medios coercitivos y a contrario sensu significaría que puede amenazar con sanción los requerimientos inatendidos del primer grupo.

Por último, frente a la alegación del gobierno suizo de no separar el procedimiento de comprobación del sancionador por cuestiones de interés general, al ser impracticable, el Tribunal lo rechaza como lo hizo en el caso Saunders (n.º 74). Sin embargo, hemos de añadir aquí que en sentencias más recientes se está comenzando a modular el principio de interés general cuando se analiza el derecho a no declarar contra sí mismo, como en el caso Jalloh contra Alemania, Sentencia de 11 de julio de 2006⁴¹.

5.2.5. Caso *Weh contra Austria*. Sentencia de 8 de abril de 2004⁴²

La autoridad austriaca impuso una multa al Sr. Weh porque no informó correctamente sobre la identidad del conductor que utilizó su vehículo al cometer una infracción de tráfico y finalmente su caso llegó al TEDH, alegando su derecho a no declarar contra sí mismo.

Vuelve el Tribunal a recordar que el derecho al silencio y a no autoincriminarse evita errores judiciales frente a coacciones abusivas de la autoridad, aludiendo el caso Murray (n.º 39) y señala a continuación que hay dos tipos de casos en que esto se produce:

- Cuando existe coacción abusiva para obtener información que puede ser utilizada en un procedimiento penal anterior o pendiente, es decir, respecto a un delito del que dicha persona ha sido «imputada» en el sentido autónomo del artículo 6.1, casos Funke y JB (n.º 42).
- Cuando la información inculpatoria es obtenida mediante coacción fuera del contexto del procedimiento penal, para ser utilizada en una causa penal posterior, caso Saunders (n.º 43).

Para rechazar la pretensión del Sr. Weh, el Tribunal argumenta que el Convenio no prohíbe la coacción para usar la información fuera de un procedimiento penal y que en su caso no hubo ni antes ni después procedimientos penales, como en los casos Funke y JB (n.º 44) y tampoco se trataba del uso de información mediante coacción para ser utilizada en un procedimiento penal posterior en su contra, como en el caso Saunders (n.º 51).

Por el contrario, se le requirió declarar sobre un simple hecho: quién era el conductor, que en sí mismo no es un dato inculpatorio (n.º 54), y el vínculo entre la obligación de informar y el posterior

⁴¹ Según el n.º 117, para determinar si se violó este derecho [a autoinculparse], el Tribunal examinará por turno los factores siguientes: la naturaleza y el grado de la coerción empleada para la práctica de las pruebas; *el peso del interés público* en la persecución del delito en cuestión y en el castigo a su autor; la existencia de garantías adecuadas en el procedimiento y la utilización hecha de las pruebas así obtenidas.

⁴² El caso Rieg contra Austria, que se resolvió en Sentencia de 24 de marzo de 2005, planteó la misma cuestión y el TEDH ratificó la jurisprudencia establecida en el caso Weh, al que hizo referencia.

proceso penal es remoto e hipotético, sin un vínculo concreto suficiente, por lo que el uso de coacción no fue abusivo ni suponía inducir a errores y no vulneró el derecho a no declarar contra sí mismo (n.º 56). A contrario sensu, si con el uso de los datos fuera muy probable la apertura de un proceso penal sí se estaría violando ese derecho.

Añadir por último que frente a las alegaciones del gobierno austriaco, dando prioridad al interés general en castigar el exceso de velocidad frente al interés particular en guardar silencio, el Tribunal no entró a valorarlas. Como ya se anticipó, en el caso Allen contra Alemania parece que ya comienza a aplicar el interés general como base para castigar la falta de cooperación.

5.2.6. Caso Rodríguez Porto contra España. Sentencia de 22 de marzo de 2005

El presente caso está relacionado con el caso Roldán. En Sentencia del Tribunal Supremo 1493/1999, de 21 de diciembre, fueron condenados el Sr. Roldán y otras personas, entre ellas su esposa la Sra. Rodríguez Porto, a diferentes penas. Esta última lo fue por delito de encubrimiento de enriquecimiento ilícito de su esposo y por delito fiscal. Alegó ante el TEDH que las autoridades españolas infringieron su derecho a no declarar contra sí misma en este último, dado que haber declarado en el IRPF las ganancias ilícitas habría supuesto la aportación de pruebas para incriminarla en un proceso penal posterior.

Son interesantes los argumentos utilizados por el Tribunal Supremo, que recoge la doctrina del TC en especial de la Sentencia 161/1997, de 2 de octubre, y que pasamos a detallar a continuación.

En primer lugar, dispone que la compulsión para la aportación de pruebas que puedan incriminar a quien lo hace se refiere solamente a las contribuciones del imputado o de quien pueda razonablemente terminar siéndolo y solamente a las *contribuciones que tienen un contenido directamente incriminatorio*. Y razona que nadie se puede sustraer a las diligencias de prevención, de indagación o de prueba que puedan disponer las autoridades, pues de lo contrario se produciría un desequilibrio procesal en perjuicio del interés público, ya que dejaría en manos del ciudadano la calificación de aquellas como directamente incriminatorias para no someterse a las mismas. En aquel contexto, establece que las declaraciones fiscales no tienen tal carácter *directamente incriminatorio*. Como se puede comprobar, es el argumento que utilizó el TEDH en el caso Weh, cuando dispuso que su declaración para identificar al conductor no contenía un vínculo directamente incriminatorio.

En cuanto a la decisión del TEDH a este respecto, el Alto Tribunal señaló que la obligación de declarar en el IRPF era anterior a cualquier proceso penal en contra de la Sra. Rodríguez Porto y, por lo tanto, los derechos a permanecer en silencio y a no confesarse culpable no entraban en juego, sin que pudiera considerarse su obligación a presentar la declaración por sus ingresos ilícitos como una medida a obligarla a contribuir a su propia incriminación. Podemos añadir, siguiendo el caso Roldán y Weh, que dicha declaración no tendría un vínculo directamente incriminatorio.

Estamos de acuerdo en todas las consideraciones anteriores, a las que también se adhiere IGLESIAS RÍO, para quien la obligación de poner en claro los impuestos adeudados no infringe el principio

nemo tenetur seipsum accusare, siempre que no exista riesgo directo de incriminación, pues de su entrega no resulta plenamente visible la existencia de delito, aunque posteriormente sirvan a su descubrimiento en el curso de las investigaciones. Una vez que las actuaciones desprendan indicios racionales de delito, el sospechoso puede ampararse en su derecho a no declarar y a no confesarse culpable, lo cual no es incompatible con la obligación de soportar un examen de sus cuentas, registros, acceso a sus locales, etc.⁴³

5.2.7. Caso Shannon contra Reino Unido. Sentencia de 4 de octubre de 2005

En esta ocasión se analiza el caso del Sr. Shannon, quien había sido condenado en el Reino Unido porque no respondió a las *preguntas* que le formularon los investigadores financieros británicos, a quienes se había entregado por la policía la documentación que previamente había incautado en el registro de un club social.

El interrogatorio tenía el objetivo de determinar si alguien se había beneficiado de los delitos de robo y falsa contabilidad. Pero antes de abordar el caso, comienza el Tribunal por recordar la sentencia del caso Weh contra Austria, en la cual, como hemos visto, distinguía los dos tipos de asuntos en los que había constatado la existencia de vulneración del derecho a no acusarse a sí mismo y a guardar silencio. En estos casos, el demandante había acudido al TEDH por uno de los siguientes motivos:

- Bien porque se había negado a aportar la documentación o información requerida coactivamente por las autoridades administrativas, temiendo que fueran a utilizarse en un proceso penal posterior.
- O bien porque en el proceso penal se utilizaron pruebas obtenidas y aportadas coactivamente en un procedimiento anterior.

El TEDH coincide con la jurisprudencia de nuestro TC en que el derecho a no autoinculparse no impide en sí la utilización de poderes coercitivos con el fin de obtener informaciones fuera del contexto de un proceso penal emprendido contra la persona en cuestión⁴⁴. Por ello, las obligaciones de informar a las autoridades existen de una manera general en los órdenes jurídicos de los Estados Contratantes, y pueden abarcar un amplio abanico de cuestiones, añadiendo que el derecho a guardar silencio y el derecho a no autoinculparse no son absolutos y puede igualmente ser legítimo extraer conclusiones de la elección de un acusado de guardar silencio (caso Murray contra Reino Unido). Pero

⁴³ IGLESIAS RÍO, M.: *La regularización fiscal en el delito de defraudación tributaria*, 1.ª ed, Tirant lo Blanch, Valencia, 2003, págs. 78-81.

⁴⁴ Hace referencia al caso Saunders contra Reino Unido, donde no se señaló que el proceso a través del cual se solicitó al demandante que respondiera a cuestiones acerca de su sociedad y sus negocios financieros, teniendo en juego la posibilidad de una pena que podía ser hasta de dos años de prisión, planteaba en sí una cuestión de acuerdo con el artículo 6.1. También al caso Allen contra Reino Unido núm. 76574/2001, en que el Tribunal juzgó que la obligación de hacer una declaración de patrimonio a las autoridades fiscales no planteaba cuestión alguna de acuerdo con el artículo 6.1 a pesar de que se impuso un pena por desobediencia y que el demandante fue definitivamente sancionado con una multa por falsas declaraciones. El Tribunal señaló que no existía ningún proceso penal pendiente o emprendido contra el demandante, y que el hecho de que el interesado pudiera mentir con la única finalidad de impedir a las autoridades fiscales descubrir los hechos susceptibles de justificar el inicio de diligencias no bastaría para hacer jugar el derecho a no autoinculparse.

dispone en su FJ 36.º que las medidas coercitivas no deben vulnerar «de forma injustificada» el derecho a no autoinculparse, poniendo como ejemplos que no lo hacen y que, por lo tanto, escapan del derecho de autoinculpación:

- El asunto Saunders, donde se aportaron «elementos que existían independientemente a la voluntad del acusado», entre los que menciona los documentos obtenidos en virtud de una orden, las muestras de saliva, sangre, ADN u orina.
- El asunto Weh y Allen, en los que no existía ningún proceso (diferente al de carácter sancionador) pendiente o ya iniciado.

Con estos antecedentes y centrándose ya en el caso Shannon, el Tribunal llegó a la conclusión de que la información que se solicitaba en el interrogatorio y que finalmente no se suministró, soportando la pena correspondiente por tal negativa, habría vulnerado el derecho a no declarar contra sí mismo y con ello el artículo 6.1, puesto que al haber sido «previamente» acusado de un delito en relación con la investigación, el hecho de presentarse al interrogatorio habría supuesto un riesgo muy real de tener que ofrecer *informaciones* acerca de cuestiones que *posteriormente* pudieran plantearse en el marco del proceso penal emprendido por los delitos por los que *había sido acusado*⁴⁵.

Como se puede comprobar, se habla de «informaciones» a suministrar a la Administración que serían utilizadas en el proceso penal en el que ya había sido acusado por los mismos hechos, informaciones que además no cumplen el requisito de que *su existencia es independiente a la voluntad del acusado*.

5.2.8. Caso *Marttinen contra Finlandia*. Sentencia de 21 de abril de 2009

En este caso el Tribunal vuelve a dar prioridad al derecho a no autoinculparse frente a la obligación de informar a la Administración Tributaria.

El caso es similar al caso Shannon. El recurrente era objeto de una investigación prejudicial por sospecha de fraude de acreedores (uno de ellos era la Administración Tributaria) en un proceso penal de quiebra. Estando abierta esta investigación, fue objeto de investigación administrativa sobre los mismos hechos, exigiéndole aportar información para poder embargar bienes en cuantía suficiente y así asegurar el pago de la deuda tributaria, pues en caso contrario sería castigado con sanción administrativa.

El recurso a este segundo procedimiento administrativo se hacía porque no era posible conocer la situación financiera del acreedor, de la que se negaba a informar porque le asistía el derecho a guardar silencio sobre los mismos hechos que la investigación judicial, pues aportarla supondría aceptar su culpabilidad en los delitos de fraude que le imputaban.

En este caso el Alto Tribunal, al igual que en el caso Shannon, entiende que el grado de coacción impuesto destruye los privilegios de no autoincriminación y de guardar silencio en la investigación

⁴⁵ Utilizo comillas para remarcar la importancia de los conceptos utilizados.

judicial (ligados a la presunción de inocencia), que se refiere a los mismos hechos y ello pese a que las autoridades son diferentes, pues no hay garantía de que se intercomuniquen los procedimientos.

5.2.9. Conclusiones relativas a las sentencias del TEDH

¿Qué conclusiones podemos extraer de la doctrina del TEDH? A nuestro parecer, las siguientes:

- No está claro cuándo la infracción es una acusación en materia penal a efectos del Convenio, a la vista de los términos utilizados en la Guía del Consejo de Europa: clasificación por el Estado en su ordenamiento, naturaleza de la infracción, gravedad de la pena y un enfoque acumulativo cuando la consideración separada no permita llegar a una conclusión clara. Siguiendo a PALAO TABOADA, no todas las infracciones son iguales, solo las más graves están protegidas por los derechos consagrados en el CEDH, mientras que el resto no lo estarían⁴⁶.
- El derecho fundamental a no declarar no es absoluto, del silencio también se pueden extraer conclusiones negativas para el imputado.
- En la apreciación de la vulneración del derecho fundamental, se ha de tener en cuenta la valoración de diferentes factores: la gravedad de la sanción con que se amenaza por no colaborar, la fuerza empleada para realizar la prueba a la que no quiso someterse el interesado y el interés público que choca con el derecho alegado.
- El derecho fundamental a no autoincriminarse no opera en un procedimiento administrativo cuando no existe ningún procedimiento de carácter penal en curso o previsto, por lo que la colaboración con la Administración es plena. En el desarrollo del primero, si aparecen pruebas de la comisión de infracciones, deberá cambiar la situación del interesado, quien pasaría a tener la condición de presunto infractor, con derecho a no colaborar.
- El suministro de documentos legales, sangre, orina, ADN, etc., no son verdaderas declaraciones que exterioricen una voluntad, sino que son datos que existen de manera independiente a la voluntad del interesado; por lo tanto el inspeccionado no puede negarse a su aportación, aunque prevea que con ello puede suministrar pruebas de infracciones que haya podido cometer⁴⁷.
- Entre esos datos está la contabilidad legalmente exigible, que deberá por tanto ser en todo caso aportada, como entre otros defiende GARCÍA NOVOA, quien lo justifica no por el hecho

⁴⁶ PALAO TABOADA, C.: *El derecho a no autoinculparse en el ámbito tributario*, 1.ª ed., Aranzadi, Cizur Menor (Navarra), 2008, págs. 44-46. El problema es diferenciar unas de otras. Ambos tribunales (TEDH y TC) coinciden en que los principios del derecho penal son aplicables con matices a las infracciones administrativas.

⁴⁷ SANZ DÍAZ PALACIOS comparte la doctrina del TEDH, y la interpreta diciendo que «no es posible la inmunidad general ante los requerimientos de la Administración». Por ello el sujeto debe colaborar o de lo contrario sufrir la sanción pertinente. De los datos aportados, serían trasladables al procedimiento sancionador aquellos que su existencia no dependa de la voluntad del mismo, según la sentencia del caso Saunders. SANZ DÍAZ PALACIOS, J.A.: «Las Sentencias del Tribunal Constitucional 18/2005 y 68/2006 y los pronunciamientos del Tribunal de Estrasburgo Shannon, Weh y Allen», *Impuestos*, n.º 20, 2006, pág. 26.

de que se encuentre físicamente almacenada en una estantería, sino porque se desprende de su régimen normativo de llevanza y exhibición ante la Inspección⁴⁸.

5.3. Tribunal Constitucional

Una vez descrita la doctrina europea, pasamos a continuación a conocer lo que nuestro más alto intérprete de la Constitución ha establecido en relación con los mismos asuntos allí solucionados.

5.3.1. Casos relacionados con infracciones a la seguridad vial

Podemos comenzar con la Sentencia 103/1985, de 4 de octubre. Trata de un recurso de amparo interpuesto contra el sometimiento forzoso a someterse a la prueba de alcoholemia y que supuso condena por delito contra la seguridad del tráfico. Lo que planteaba era que la prueba suponía la vulneración de sus derechos fundamentales a no declarar contra sí mismo.

El Tribunal entra en el fondo de la cuestión indicando que aquí no se está ante un derecho a no declarar contra sí mismo ni a confesarse culpable, sino a *tolerar* que se le haga objeto de una especial modalidad de pericia, exigiendo una *colaboración* que no es equiparable a la declaración comprendida en el derecho alegado del artículo 24.2 de la CE (FJ 3.º). Por lo tanto, el TC coincide con el TEDH en relación con este asunto.

Una segunda Sentencia es la 197/1995, de 21 de diciembre, donde se trataban cuestiones de constitucionalidad, una de las cuales ya se había planteado ante el TEDH. En concreto, era la obligación del propietario de un vehículo a identificar al conductor en determinado momento en que cometió una infracción de tráfico, bajo apercibimiento de sanción.

El Alto Tribunal justifica esa colaboración por el riesgo potencial que la utilización del automóvil entraña para la vida, salud e integridad de las personas y por lo tanto no es una carga excesiva ni desproporcionada con respecto al derecho a no declarar. En lo que nos interesa, hace una comparación con la prueba de impregnación alcohólica y el deber del contribuyente de aportar a la Hacienda Pública los documentos contables, de los que se diferencia en que en la identificación del conductor existe una declaración de voluntad pero ello no supone realizar una manifestación de contenido inculpatario⁴⁹.

Las dos sentencias anteriores fueron invocadas en la STC 161/1997, de 2 de octubre, y la STC 234/1997, de 18 de diciembre, que se refieren al debatido asunto de los controles de alcoholemia. En ellas se deja sentado como doctrina que las pruebas de alcoholemia no son una declaración o testimonio, por lo que no vulneran el derecho a no declarar contra sí mismo y tampoco menoscaban el derecho a la presunción de inocencia, porque son simples pericias de resultado incierto, como estableció la STC

⁴⁸ GARCÍA NOVOA, C.: «Una aproximación del Tribunal Constitucional al derecho a no autoincriminarse ante la Inspección Tributaria en relación con los delitos contra la Hacienda Pública», *Revista Aranzadi Jurisprudencia Tributaria*, vol. I, 2005, pág. 2.407.

⁴⁹ A la misma solución llegó el TEDH en los casos Weh y Rieg contra Austria.

76/1990 (NFJ000802) en relación con los documentos contables y la STC 197/1995 en cuanto a la obligación de identificar el conductor presuntamente responsable de una infracción y afirma que se corresponde con la doctrina del TEDH con el caso Saunders (FJ 7.º en STC 161/1997 y FJ 6.º en STC 234/1997).

5.3.2. Sentencia 76/1990, de 26 de abril

Como dijimos al principio, esta sentencia es la de mayor relevancia con relación al problema planteado, esto es, la colaboración del contribuyente investigado frente a su derecho a no declarar contra sí mismo. El Tribunal Supremo planteó la cuestión de inconstitucionalidad del entonces nuevo artículo 83.3 f) de la LGT, que establecía como infracción fiscal sancionable la falta de aportación de pruebas y documentos contables o la negativa a su exhibición.

La solución a esta cuestión se hace esperar al último de los fundamentos jurídicos de la sentencia, que podemos resumir de la siguiente manera:

En primer lugar nos recuerda su Auto 642/1986, donde reconocía el derecho de la Administración a solicitar datos al contribuyente de naturaleza económica y que no se puede oponer el derecho a la intimidad personal, como así manifestó en su STC 110/1984 (NFJ000067), añadiendo que, con carácter general, el deber de contribuir es superior al derecho de reserva incondicionada de los datos de trascendencia fiscal⁵⁰.

Lo más importante viene a continuación, al entrar en detalle al problema planteado por el Tribunal Supremo⁵¹:

«Los documentos contables son elementos acreditativos de la situación económica y financiera del contribuyente; situación que es preciso exhibir para hacer posible el cumplimiento de la obligación tributaria y su posterior inspección, *sin que pueda considerarse la aportación o exhibición de esos documentos contables como una colaboración equiparable a la "declaración" comprendida en el ámbito de los derechos proclamados en los artículos 17.3 y 24.2 de la Constitución. Del mismo modo que el deber del ciudadano de tolerar que se le someta a una especial modalidad de pericia técnica (verbi gratia el llamado control de alcoholemia) no puede considerarse contrario al derecho a no declarar contra sí mismo y al de no declararse culpable* –SSTC 103/1985 (RTC 1985\103), 145/1987 (RTC 1987\145), 22/1988 (RTC 1988\22), entre otras muchas–, *cuando el contribuyente aporta o exhibe los documentos contables pertinentes no está haciendo una manifestación de voluntad ni emite una declaración que exteriorice un contenido admitiendo su culpabilidad*. Se impone aquí de nuevo la prudencia frente a intentos apresurados de trasladar mecánicamente garantías y conceptos propios del orden penal a actuaciones y procedimientos administrativos distintos y alejados del mismo, como es, en este caso, el de gestión tributaria. Desde esta perspectiva, tiene razón el Abogado del Estado cuando resalta que el

⁵⁰ No existe un derecho absoluto e incondicionado a la reserva de los datos económicos del contribuyente con relevancia fiscal y esgrimible frente a la Administración Tributaria. Tal pretendido derecho haría virtualmente imposible la labor de comprobación de la veracidad de las declaraciones de los contribuyentes a la Hacienda Pública y, en consecuencia, dejaría desprovisto de toda garantía y eficacia el deber tributario que el artículo 31.1 de la Constitución consagra; lo que impediría una distribución equitativa del sostenimiento de los gastos públicos en cuanto bien constitucionalmente protegido.

⁵¹ En cursiva las frases más importantes para nuestro análisis.

citado artículo 83.3 f) no es, en realidad, más que una garantía del cumplimiento de los deberes formales de los sujetos pasivos que se enuncian en el artículo 35.2 de la propia LGT: llevar y conservar los libros de contabilidad, registro y demás documentos que en cada caso se establezca, facilitar la práctica de inspecciones y comprobaciones, y proporcionar a la Administración los datos, informes, antecedentes y justificantes que tengan relación con el hecho imponible. Y a esta conclusión no cabría oponer como un obstáculo insalvable el tenor del artículo 83.3 f), de la LGT, pues el sustantivo "pruebas" no es utilizado por dicho precepto en un sentido estricto o técnico-jurídico, sino más bien como concepto equivalente, redundante y sinónimo de la expresión "documentos contables" que la propia norma emplea.»

Es decir, esos documentos que está obligado a aportar el inspeccionado son una especie de pericia técnica semejante al control de alcoholemia analizado en anteriores sentencias, de las que hemos dejado constancia la 103/1985, porque no son declaraciones en el sentido del artículo 24.2 a través de los cuales se exteriorice una manifestación de culpabilidad.

Esto es, cuando la Inspección comienza la investigación ordinaria de un contribuyente, en concreto una empresa, desconoce si ha cometido o no una infracción, lo que se pretende es comprobar si lo declarado es o no correcto, según su documentación y la realidad de su patrimonio y su actividad económica. En desarrollo de esa «pericia» es posible descubrir que no se ingresó la totalidad de la cuota tributaria o que se cometieron infracciones, pero puede suceder o no, como cuando se realiza el control de alcoholemia, que puede dar como resultado el descubrimiento o no de la comisión de una infracción de tráfico. Es más, el contribuyente es quien conoce su situación, la comisión de una infracción o la elusión tributaria, pero eso no quiere decir que por aportar la documentación a que está obligada la Inspección lo descubra, porque en el comienzo de la investigación no hay indicios concretos del fraude. Situación diferente sería cuando antes de comenzar, la Inspección disponga de pruebas del mismo, lo cual requeriría una solución distinta y que más adelante estudiaremos.

Por otra parte, la decisión del Alto Tribunal coincide con lo establecido en la Jurisprudencia del TJUE, de cuya referencia hemos tomado los casos Orkem y Mannesman, donde la petición de información se limitaba a simples hechos y a documentación en poder de la empresa. También se ajusta a la sentencia posterior del TEDH en el caso Saunders, aludida frecuentemente en otras y que señaló que el derecho a guardar silencio y a no autoincriminarse no incluía el uso de datos que pudieran ser obtenidos por medios coactivos pero que *existieran con independencia de la voluntad del sospechoso*, como documentos obtenidos mediante una orden, la toma de aliento y de sangre o muestras de orina y tejido corporal para análisis de ADN (n.º 69).

5.3.3. Sentencias 18/2005, de 1 de febrero, y 68/2006, de 13 de marzo

Desde que fue publicada la STC 76/1990 (NFJ000802) y tras los diversos pronunciamientos de los tribunales europeos que hemos visto, parte de la doctrina seguía manteniendo que el derecho a no autoincriminarse podía ser alegado por el contribuyente para no aportar documentación en un procedimiento inspector que le pudiese incriminar, tanto en vía administrativa como penal, o alternativamente, que tal documentación no fuera trasladada como prueba a estos últimos procedimientos⁵².

⁵² Entre ellos FALCÓN Y TELLA, R.: «Un giro trascendental...», *cit.*, pág. 10; SANZ DÍAZ PALACIOS, J.A.: *Derecho a no autoinculparse...*, *cit.*, pág. 209; SARRÓ RIU, J.: *El derecho a no autoinculparse del contribuyente*, 1.ª ed., Bosh, Barcelona,

Es cuando irrumpen en escena estas dos sentencias, que lejos de aclarar y ratificar la jurisprudencia constitucional, entendemos que, acorde con la del TEDH y TJUE, vienen a generar tal confusión que pronto diversos autores han vaticinado recursos en la materia para que de una vez por todas se aclare la cuestión⁵³.

La cuestión en ambos casos es similar y surge como consecuencia de que hasta la entrada en vigor de la Ley Orgánica 5/2010 la persona jurídica no era responsable penalmente, sino que lo era la persona física que cometió la infracción penal en nombre de aquella, ex artículo 31.1 del Código Penal (CP): una empresa es sometida a investigación tributaria y de la documentación aportada se obtienen pruebas para abrir posteriormente un proceso penal contra su administrador persona física, que finaliza en condena por varios delitos fiscales. El condenado y demandante de amparo alegaba que se vulneró su derecho a la no autoincriminación, porque fue condenado por datos aportados a la inspección bajo coacción.

Es importante apreciar que en ambas se distingue entre la «aportación» bajo coacción y la «obtención» mediante un mandamiento de entrada y registro. Así, en la STC 18/2005 (NFJ019227) el demandante entiende que en el primer caso esos datos «aportados» no pueden servir de prueba en el proceso ni fundamentar la condena y solo pueden servir para liquidar la cuota defraudada y los intereses de demora, dada su obligación a colaborar establecida por la STC 76/1990⁵⁴ (NFJ000802). Pero resulta que en la STC 68/2006 (NFJ021852) era el propio Abogado del Estado quien parece acoger esta doctrina en su escrito en que, sin embargo, solicitaba la denegación del amparo porque la representación de la empresa había colaborado con la inspección sin ser coaccionada durante todo el procedimiento⁵⁵. Como veremos, el Alto Tribunal obvia toda esta problemática aduciendo aspectos formales.

2009, pág. 103; HERRERA MOLINA, P.M.: «Los derechos a guardar silencio y a no declarar contra sí mismo en el procedimiento inspector», *Impuestos*, n.º 13, 1997, pág. 1.093; ANEIRO PEREIRA, J.: «El derecho a no declarar contra sí mismo y a no confesarse culpable a la luz de la jurisprudencia del Tribunal europeo de derechos humanos», *Quincena Fiscal*, n.º 17, 2002, pág. 23 y por último PALAO TABOADA, para quien el artículo 34.2 de la Ley 1/1998 LDGC (y después incorporado a la LGT 2003) no contribuyó a solucionar el problema, porque los documentos del procedimiento inspector se trasladan al sancionador, «Pero de ninguna manera podría deducirse de dicho precepto [art. 34.2 LDGC] que tal utilización carece de restricciones», PALAO TABOADA, C.: «Ley de Derechos y Garantías ...», *cit.*, pág. 14

⁵³ Entre ellos GARCÍA NOVOA, HERRERA MOLINA y GARCÍA-HERRERA, y LÓPEZ DÍAZ. En cuanto al primero, la postura del TC permite conjeturar que, dado el formalismo en que incurre la Sentencia 18/2005, a contrario sensu se estaría vulnerando el artículo 24.2 de la CE si la información se hubiese requerido al mismo sujeto que resulta inculcado. GARCÍA NOVOA, C.: «Una aproximación del Tribunal Constitucional...», *cit.*, págs. 2.402-2.410. En cuanto a los segundos, mantienen que estamos ante una «mina no desactivada que terminará por explotar cuando sus espoletas rocen la jurisdicción de Estrasburgo». HERRERA MOLINA, P. y GARCÍA-HERRERA BLANCO, C.: «El derecho a no autoincriminarse de los administradores condenados por delito fiscal», *Crónica Tributaria*, n.º 125, 2007, pág. 9. En cuanto al tercero, da a entender que de haber coincidido el sujeto coaccionado y el imputado, se habría concedido el amparo, abriendo las vías de recurso de cara al futuro. LÓPEZ DÍAZ, A.: «Principio de no autoinculpación y procedimiento sancionador tributario ¿NO pero sí?», *Jurisprudencia Tributaria*, Aranzadi n.º 16, 2005, pág. 2 (BIB 2005/2442).

⁵⁴ La oposición del Ministerio Fiscal se refería a este respecto manifestando que la medida adoptada de solicitar la aportación era la más proporcionada en ese caso y no la entrada y registro, que suponía mayores perjuicios para el inspeccionado y podían resultar afectados otros derechos: intimidad, inviolabilidad del domicilio, honor.

⁵⁵ Apartado n.º 3 de los antecedentes de la STC 18/2005 (NFJ019227): «Según el demandante para que el derecho a no autoincriminarse resulte aplicable es preciso que concurren diversos presupuestos. En primer lugar, que la información autoincriminatoria de que se trate haya sido aportada. Y es que, una cosa es «soportar» una diligencia o pericia técnica realizada por quien tiene la carga de probar; y otra «aportar» coactivamente elementos de prueba inculcatorios. De acuerdo con la demanda, la presunción de inocencia y los derechos a no declarar contra sí mismo y a no confesarse culpable, solo protegen en el proceso penal o sancionador frente a la aportación coactiva de datos autoincriminatorios, o frente a la utilización en tales procedimientos como prueba de cargo del material autoincriminatorio coactivamente aportado a los poderes públicos.

5.3.3.1. Sentencia 18/2005, de 1 de febrero

El Alto Tribunal hace mención de toda la jurisprudencia que hemos analizado con anterioridad: del TEDH los casos JB, Murray, Saunders, etc., y del propio Tribunal en Sentencias 197/1995, 161/1997..., y a la vista de todas ellas decide que no ha existido la vulneración alegada porque, a diferencia de aquellos, el procedimiento inspector se dirigió a una empresa, persona jurídica societaria y diferenciada del demandante de amparo y condenado penalmente, quien no puede por lo tanto haber sufrido coacción alguna, sin entrar a examinar si los datos tenían existencia independiente de la voluntad de la sociedad afectada y por lo tanto denegar su aportación⁵⁶. Pero ¿no es esto lo que ya resolvió en 1990 y sucesivas sentencias que hemos analizado?, ¿no lo confirma la jurisprudencia europea descrita?

El Alto Tribunal no ha querido zanjar el debate planteado de una vez por todas y se ha servido de un formalismo que por un amplio sector de la doctrina no tiene fundamento, pero que además va a tener que ser abordado más pronto que tarde, puesto que desde el pasado 23 de diciembre de 2010 la persona jurídica es responsable penalmente.

Es más, autores como GARCÍA HERRERA y HERRERA MOLINA han manifestado que el derecho fundamental ampara a los administradores de hecho y de derecho de una sociedad en determinadas circunstancias: cuando esta haya sufrido coacción para entregar los datos y documentos contables y, además, las consecuencias de las sanciones les repercutan a aquellos en su patrimonio. Esto último puede suceder cuando los administradores son responsables subsidiarios de la sanción o cuando son

En segundo lugar, la información debe haber sido aportada por el propio sujeto a quien se impone la medida punitiva. En tercer lugar, la información debe haber sido aportada bajo coacción. En cuarto lugar, en fin, precisa el recurrente que, de conformidad con la doctrina sentada en la STC 76/1990, el derecho a no autoincriminarse no se materializa nunca en el derecho de los obligados tributarios a no aportar, en el curso de los procedimientos de gestión tributaria, los datos con trascendencia tributaria reclamados por la Administración (deber de colaborar que, explicitado, entre otros, en los arts. 35.2 y 140.1 d), ambos de la LGT, tendrían fundamento en el art. 31.1 CE), aunque tales datos pudieran tener al mismo tiempo naturaleza autoincriminatoria, sino en el derecho a que los datos que se han debido facilitar bajo coacción no se utilicen para condenar o sancionar al obligado a colaborar... En definitiva –se concluye–, el derecho a la no autoincriminación lo que impone no es la reserva de la información fiscal incriminatoria obtenida coactivamente de un sujeto para su utilización en el procedimiento de liquidación, sino su inocuidad en el seno del procedimiento penal seguido contra él.»

Apartado n.º 7 de los antecedentes de la STC 68/2006 (NFJ021852), según el escrito del Abogado del Estado: «parece defendible entender que mientras que los documentos obtenidos o consultados por la Inspección tributaria mediante la entrada y reconocimiento (arts. 141 LGT y 39 RGIT) pueden ser empleados tanto a efectos de liquidar cuota e intereses de demora como a efectos sancionadores, administrativos o penales, los documentos aportados por el contribuyente mediante compulsión solo podrían emplearlo para lo primero, pero no para lo segundo». (La cursiva es nuestra).

Tales argumentos son utilizados por AGUALLO AVILÉS y GARCÍA BERRO. Este último lo recuerda años después en GARCÍA BERRO, F.: «El derecho a no autoincriminarse...», *cit.*, pág. 7, donde evoca a AGUALLO AVILÉS y GARCÍA BERRO: *Deber de colaborar... cit.*, págs. 92-94.

⁵⁶ «Ni el procedimiento de comprobación e investigación tributaria en el que se obtuvo la información incriminatoria se siguió contra el solicitante de amparo, ni durante el curso del citado procedimiento le fueron reclamados al Sr. J. M. los documentos que contenían dicha información, ni se ejerció coacción de ninguna clase contra él ni, por último, el finalmente condenado aportó dato alguno que contribuyera a su propia incriminación» (FJ 2 STC 18/2005)... «Dicho de otro modo: resulta también pacífico que la coacción legal consistente en la amenaza con la imposición de sanciones por no colaborar con la Inspección de los tributos aportando pruebas y documentos contables se ejerció única y exclusivamente sobre la entidad de la que el recurrente era administrador, sin que para resolver el presente recurso sea preciso examinar si, como mantienen el Abogado del Estado y el Ministerio Fiscal, los datos reclamados tienen una existencia independiente de la voluntad de la sociedad afectada y, por tanto, no cabe denegar su aportación al amparo del derecho a la no autoincriminación (Sentencias *Saunders c. Reino Unido*, § 69, y *J. B. c. Suiza*, § 68)», FJ 3 de la STC 18/2005 (NFJ019227).

los principales socios de la empresa. Es por ello que lo determinante del caso «es que la coacción haya sido materialmente sufrida por el administrador, aunque formalmente se haya ejercido sobre otra persona» (sic). Ahora bien, esto nos podría llevar a la paradoja de que el administrador que aporte los datos no sea sancionado y el resto de administradores sí lo sean, lo cual ya había sido precisamente anunciado por FALCÓN Y TELLA años antes⁵⁷.

Como cuestión adicional y en relación con el procedimiento inspector, el Tribunal hace mención a que en ningún momento el administrador haya alegado el derecho a no declarar contra sí mismo que pretende vulnerado en amparo, ¿hay que entender que lo tuvo que hacer desde su inicio?, ¿qué consecuencias hubiera tenido? Asimismo, cuando alega que su derecho a la defensa fue infringido, le responde el Tribunal que corresponde al demandante demostrar que se le ha producido indefensión. Según PALAO TABOADA uno de los motivos de que hayan decaído este tipo de recursos es la deficiencia técnica en la argumentación utilizada por la defensa, que corregida debería ser favorable a los demandantes⁵⁸.

Por lo tanto, el Alto Tribunal parece que deja la puerta abierta para cuando el solicitante de amparo sea el propio sujeto coaccionado e inspeccionado, pues dados los argumentos utilizados cabría preguntarse si en dicho caso y a contrario sensu podría interpretarse que quien es coaccionado puede alegar no presentar la documentación requerida porque, de hacerlo, le supondría declarar contra sí mismo, dada la posibilidad de que se abra un nuevo procedimiento sancionador por las infracciones administrativas o penales que hubiera cometido. No obstante, tal interpretación no es reconocida ni por el Ministerio Fiscal ni por la Abogacía del Estado, tal y como argumentaban en los antecedentes 8.º y 10.º de la STC 18/2005 (NFJ019227), recordando jurisprudencia del propio TC y del TEDH⁵⁹.

5.3.3.2. Sentencia 68/2006, de 13 de marzo

En este caso, el demandante viene a decir que el procedimiento inspector fue la antesala que preparó a conciencia la acusación penal posterior y la Inspección no hizo otra cosa que recolectar documentación mediante coacción, dadas las facultades de aquella, para suministrarlas después a la Fiscalía, quien presentaría la acusación.

De todo ello no habría sido advertido en ningún momento, lo que le produjo indefensión. Por el contrario, el Abogado del Estado se oponía porque no hubo compulsión alguna, como así confirmó

⁵⁷ HERRERA MOLINA, P.M. y GARCÍA HERRERA BLANCO, C.: «El derecho a no autoincriminarse en materia tributaria: revisión crítica y aplicación a los administradores sociales», *Impuestos*, n.º 21, 2005, págs. 161-162, donde cita a FALCÓN Y TELLA en su tantas veces mencionado artículo de 1995 «Un giro trascendental...».

Los mismos autores en: «STC 18/2005, de 1 de febrero: el derecho a no autoincriminarse de los administradores condenados por delito fiscal», *Crónica Tributaria*, Ministerio de Economía y Hacienda, n.º 125, 2007, pág. 5.

⁵⁸ PALAO TABOADA, C.: *El derecho a no autoinculparse... cit.*, pág. 181: mientras los acusados no hagan este esfuerzo de argumentación, la vulneración del derecho a no autoinculparse tiene pocas posibilidades de ser aceptada por los tribunales.

⁵⁹ «No apreciándose la existencia del requisito subjetivo de que la coacción haya sido ejercida por el poder público sobre la persona que facilitó la información inculpativa y que finalmente fue la destinataria de las medidas punitivas, debe desestimarse el recurso de amparo en este punto, sin que sea preciso pronunciarse sobre los requisitos objetivos del derecho a la no autoincriminación que, según expresan el Abogado del Estado y el Ministerio Fiscal, tampoco concurrirían en el caso enjuiciado», FJ 4 de la STC 18/2005 (NFJ019227).

el Tribunal (FJ 3.º), quien a continuación reitera los mismos argumentos formales que en su STC 18/2005 (NFJ019227) para denegar el amparo.

Entre los autores que no compartían esta solución formalista se encuentra MAGRANER MORENO. Según él, esta resolución provoca que el principio *nemo tenetur seipsum accusare* no sea aplicable en el ámbito sancionador tributario, porque en virtud del principio *societas delinquere non potest* los administradores no podrán alegar que contra ellos existió coacción, porque quien la sufrió fue la empresa⁶⁰.

Para poner punto y aparte, podemos poner fin a este apartado diciendo que el TC y el TEDH tienen sentada una doctrina similar con relación al asunto que nos ocupa y cuya solución hemos avanzado en las conclusiones a las sentencias de este segundo Tribunal, que se dan por aludidas a lo allí expuesto.

6. LA INSPECCIÓN TRIBUTARIA Y EL CONTRIBUYENTE EN EL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO Y PENAL

6.1. Colaboración *versus* derecho a no autoincriminarse en el procedimiento inspector

Con la jurisprudencia analizada, una parte de la doctrina entiende que el contribuyente se puede negar a aportar en el procedimiento inspector la documentación que le pudiera incriminar en un posterior procedimiento sancionador. Entre ellos se encuentra PALAO TABOADA. Según él, podría negar la colaboración en cualquier momento del procedimiento, en cuanto creyese que esa cooperación supusiera un riesgo de autoincriminación y sin que la Administración pudiera sancionar el rechazo a colaborar. Argumenta que la Inspección podría obtener la deuda tributaria a través de una estimación indirecta, aunque reconoce que los tribunales mantienen una posición negativa en cuanto a basar la condena por delito fiscal con este método⁶¹.

Para AGUALLO AVILÉS y GARCÍA BERRO, la colaboración con la Inspección consistiría en la obligación de «soportar» que aquella tome la documentación directamente de sus instalaciones, mientras que no lo sería «aportarla» por el propio contribuyente tras su solicitud, porque en este caso se está obligando a la empresa a aportar pruebas del ilícito bajo amenaza de sanción y de esa manera se estaría vulnerando su derecho a no declarar contra sí misma⁶².

⁶⁰ MAGRANER MORENO, F.J.: «La protección constitucional de la no autoincriminación en el ámbito tributario sancionador: una reflexión a la luz de la STC 68/2006», *Tribuna Fiscal*, n.ºs 190-191, 2006, pág. 12.

⁶¹ PALAO TABOADA, C.: «Lo blando y lo duro...» *loc. cit.*, pág. 33. Una vez aprobado el Proyecto de Ley como LDGC, auguró que este conjunto de problemas iba a ser un fértil semillero de conflictos, en «Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes: el texto definitivo», *RCyT*. CEF, n.º 181, 1998, pág. 14.

⁶² GARCÍA BERRO, F.: «El derecho a no autoincriminarse...», *cit.* pág. 11: las garantías frente a la autoincriminación despliegan su efecto protector siempre que se obliga bajo coacción a un sujeto a facilitar elementos de prueba, salvo que se trate de elementos susceptibles de ser obtenidos de manera inmediata por el propio poder público sin el concurso de la voluntad del afectado. Cita también su tesis junto con la de AGUALLO AVILÉS en AGUALLO AVILÉS, A. y GARCÍA BERRO, F.: «El deber de colaborar con la Administración tributaria y el derecho a no autoincriminarse. Un análisis crítico de la cuestión a la vista de la jurisprudencia europea y norteamericana», *Rivista di Diritto Tributario Internazionale*, núm. 1 (2001), págs. 251-252.

HERRERA MOLINA matiza que debe distinguirse entre el material cuya existencia es cierta (sangre, ADN...) del que su existencia es meramente probable, «en el primer caso puede ser lícito sancionar la falta de colaboración del acusado. En el segundo pueden utilizarse ciertas medidas compulsivas (v. gr. un registro realizado contra la voluntad del acusado), pero no será lícito sancionar su negativa a aportar elementos de prueba. Como solución proponía la exclusión de la colaboración o negar valor probatorio a los datos suministrados bajo coacción»⁶³.

Parecida solución propone SARRÓ RIU, quien mantiene el deber de colaboración en todo caso, bajo apercibimiento de sanción, pero impidiendo que las pruebas aportadas sean trasladadas al procedimiento sancionador. De esta manera trata de «extraer del procedimiento inspector el componente punitivo que, por naturaleza, le es ajeno»⁶⁴.

Para FALCÓN Y TELLA, se tenía que equiparar la situación del que no dispone de la documentación del que no quiere aportarla porque puede resultar perjudicial a sus intereses, pues siempre existe la posibilidad de realizar una estimación indirecta de la situación económica y de sancionar la ausencia de colaboración. Añade que no se vulneraría el derecho a declarar contra sí mismo siempre que la documentación aportada no sea utilizada en un procedimiento sancionador posterior, es decir, siendo ambos completamente independientes⁶⁵.

Entre los autores administrativistas, PARADA VÁZQUEZ ha manifestado quizás la posición más tajante y en referencia a la STC 76/1990 (NFJ000802): el TC «soslaya la cuestión central de la oposición de este deber de colaborar contra sí mismo y los derechos constitucionales, con un desplante al que recurre demasiadas veces para excepcionar a la Constitución: una especie de razón de Estado que ahora, como siempre, no ha sido otra cosa que otorgar primacía al principio de la eficacia estatal» y añade que el argumento de la eficacia utilizado por el TC es el mismo «con que se justificaba la tortura, pues es evidente que sin la confesión del inculpaado y ante la falta de testigos, los crímenes más horribles quedaban impunes»⁶⁶.

Por último, entre los penalistas, RODRÍGUEZ RAMOS ha manifestado que la aportación de documentación sin la advertencia de su posible remisión al procedimiento penal sería atentatorio al derecho a no declarar contra sí mismo y esas pruebas deberían ser consideradas nulas⁶⁷.

Sin embargo, no podemos estar de acuerdo con ninguna de estas consideraciones.

En primer lugar, porque como ya establecieron tanto el TEDH en los casos Weh y Rodríguez Porto, como el Tribunal Supremo en el caso Roldán y el TC en Sentencia 161/1997 invocada por la anterior, no existe vinculación que incrimine directamente la aportación de documentación con la pretendida infracción, pues como además dispuso la STC 76/1990 (NFJ000802), la Inspección tri-

⁶³ HERRERA MOLINA, P.M.: «Los derechos a guardar silencio y a no declarar contra sí mismo en el procedimiento inspector», *Impuestos*, n.º 13, 1997, pág. 1.093.

⁶⁴ SARRÓ RIU, J.: *El derecho a no autoinculparse...*, cit., pág. 103.

⁶⁵ FALCÓN Y TELLA, R.: «Un giro trascendental...», cit., págs. 8-9.

⁶⁶ PARADA VÁZQUEZ, R.: *Derecho Administrativo I. Parte General*, 17.ª edición, Marcial Pons, Madrid, 2008, págs. 493-494.

⁶⁷ RODRÍGUEZ RAMOS, L.: «Los delitos fiscales ante la nueva Ley General Tributaria», *Carta Tributaria*, n.º 17, 2004, pág. 9.

butaria es una pericia de resultado incierto, similar a la prueba de alcoholemia. El derecho a no declarar contra sí mismo solo tiene eficacia en el procedimiento sancionador administrativo o penal y el mismo tendría virtualidad desde que existieran indicios fundados de que iba a determinar la apertura de un expediente sancionador (SAN de 25 de septiembre de 2008, FJ 3.º).

Dejar en manos de los contribuyentes la libertad de someterse o no a cualquier diligencia de prueba o colaboración dejaría inermes a los poderes públicos en el desempeño de sus funciones de protección de la libertad y la convivencia y supondría un grave desequilibrio procesal contrario al interés público (STS caso Roldán, FJ 37.º y STC 161/1997) y es que, como ha establecido el TC en numerosas sentencias, entre ellas las que hemos analizado con anterioridad y que nos resume la STC 233/2005 (NFJ021038) en su FJ 5.º, el deber de comunicación de datos con relevancia tributaria se convierte en un instrumento necesario, no solo para una contribución justa a los gastos generales (art. 31.1 CE), sino también para una gestión tributaria eficaz⁶⁸.

En cuanto a la distinción entre soportar y aportar pruebas, el recurso a la misma parece proceder del caso Saunders, cuando establecía en el párrafo 69 de la sentencia que el derecho a guardar silencio y a no autoincriminarse no incluía el uso de datos que se podían obtener por medios coactivos, pero que existían con independencia de la voluntad del sospechoso, como *documentos obtenidos mediante una orden*, la toma de aliento y de sangre o muestras de orina y tejido corporal para análisis de ADN. Sin embargo, tal orden también se puede interpretar que lo es para aportar esos datos a las oficinas de la Administración.

En cualquier caso, la diferencia no es más que un mero formalismo, porque la colaboración ha de ser no solo una actitud activa sino también pasiva. Utilizando la comparación hecha por el TC con el control de alcoholemia, también es necesaria una colaboración activa en el conductor, ¿o no es necesario que baje del vehículo físicamente, espire su aliento y ande unos pasos para determinar si conduce bajo los efectos del alcohol? Pues el agente policial no puede hacerlo por él, es necesaria su colaboración activa, porque de negarse cometería el delito del artículo 383 del CP⁶⁹.

Para AGUALLO AVILÉS y GARCÍA BERRO, en este caso la colaboración activa se precisa porque las pruebas están en el cuerpo del sujeto, *son independientes a su voluntad*, están al alcance del poder

⁶⁸ Es indiscutible que la lucha contra el fraude fiscal es un fin y un mandato que la Constitución impone a todos los poderes públicos, singularmente al legislador y a los órganos de la Administración Tributaria [SSTC 79/1990, de 26 de abril, FJ 3; 46/2000 (NFJ008490), de 17 de febrero, FJ 6; 194/2000 (NFJ009087), de 19 de julio, FJ 5; y 255/2004 (NFJ018644), de 23 de diciembre, FJ 5], razón por la cual este TC ha tenido ya ocasión de declarar que para el efectivo cumplimiento del deber que impone el artículo 31.1 de la CE es imprescindible la actividad inspectora y comprobatoria de la Administración Tributaria, ya que de otro modo se produciría una distribución injusta en la carga fiscal [SSTC 110/1984 (NFJ000067), de 26 de noviembre, FJ 3; y 76/1990 (NFJ000802), de 26 de abril, FJ 3]. De lo anterior se sigue que el legislador ha de habilitar las potestades o los instrumentos jurídicos que sean necesarios y adecuados para que, dentro del respeto debido a los principios y derechos constitucionales, la Administración esté en condiciones de hacer efectivo el cobro de las deudas tributarias (STC 76/1990, de 26 de abril, FJ 3). Y no cabe duda de que «el deber de comunicación de datos con relevancia tributaria se convierte, entonces, en un instrumento necesario, no solo para una contribución justa a los gastos generales (art. 31.1 CE), sino también para una gestión tributaria eficaz, modulando el contenido del derecho fundamental a la intimidad personal y familiar del artículo 18.1 de la CE» (AATC 197/2003, de 16 de junio, FJ 2; y 212/2003, de 30 de junio, FJ 2; y en sentido similar SSTC 110/1984, de 26 de noviembre, FJ 5; 143/1994, de 9 de mayo, FJ 6 y STC 292/2000, de 30 de diciembre).

⁶⁹ En su redacción por Ley Orgánica 15/2007, de 30 de noviembre (BOE de 1 de diciembre de 2007). La pena será de entre seis meses y un año de prisión y de uno a cuatro de prohibición de conducir vehículos a motor.

público, dado que basta aplicar medidas de fuerza para obtenerlas, pero no se recurre a estas medidas porque lo impide el principio de proporcionalidad⁷⁰. Frente a tal argumentación podemos preguntarnos ¿acaso no están los documentos que requiere un inspector en los archivos de las empresas y por lo tanto son independientes a su voluntad?, ¿es que aportarla mediante su traslado a las oficinas de la Administración no supone aplicar también el principio de proporcionalidad, sin que sea necesaria la obtención de una orden judicial de entrada y registro?

Por su parte, en la identificación del conductor por el propietario del vehículo también la colaboración se materializa con una declaración, el sujeto tiene que expresar su voluntad. Tanto en este como el caso anterior, no colaborar supone ser sancionado y tanto el TC como el TEDH han admitido que esa colaboración no lesiona derechos fundamentales.

Por otra parte, ¿qué significa el término «colaborar»? Según la Real Academia Española de la Lengua (RAE), colaborar es *trabajar* con otra u otras personas en la realización de una obra y también *ayudar* a otros al logro de algún fin y el Diccionario María Moliner lo define como contribuir con el propio *trabajo* a la consecución o ejecución de cierta cosa que se expresa con un nombre de acción.

Como podemos comprobar, se requiere una actitud activa de contribución al logro de un fin, pero es que además, ¿a dónde nos lleva materialmente esta distinción en un procedimiento inspector? En realidad, a que sea el actuario quien tome los datos por su propia mano en las instalaciones de la empresa y entonces ¿qué tipo de colaboración estaría haciendo la empresa? Únicamente *permitir* la entrega de aquellos manteniendo una actitud pasiva y esto no es colaborar. Más aún, ¿por qué es colaboración, por ejemplo, la autoliquidación del impuesto y no la aportación documental?, ¿no es posible la apertura de un procedimiento sancionador en el futuro, tanto en un caso como en otro?

Como ya hemos dicho y reiteramos, es necesaria la colaboración activa y pasiva y no vale aducir como mero formalismo que solo se está obligado a la segunda, pues aparte de que no conduce a ningún efecto práctico (no se negaría en ninguno de los dos casos la obtención de la documentación), la Inspección ni conoce la comisión de infracciones ni persigue ningún ilícito, como sí sucedía en los casos Saunders y Shannon sentenciados por el TEDH y antes mencionados, en cuyo caso podemos encarar el problema de la manera que exponemos a continuación.

Cuando ocurre esta situación, distinta a la que comentamos, en que se tiene conocimiento de la comisión de una infracción, sí sería necesario que, *de lege ferenda* se crease un procedimiento administrativo sancionador en el que desde el inicio se pusiera en conocimiento del inspeccionado, presunto infractor, el motivo de su apertura, informándole de su derecho a no declarar contra sí mismo y exhibiendo las pruebas que podrían demostrar la comisión de infracción administrativa, en ningún caso penal, porque entonces se debería pasar el tanto de culpa a la autoridad judicial. Estos serían los casos de denuncias o de obtención de información de terceros, donde se habrían aportado pruebas suficientes para abrir un procedimiento administrativo sancionador o penal, en el que como parte acusada ya no tendría que colaborar ni activa ni pasivamente.

⁷⁰ AGUALLO AVILÉS, A. y GARCÍA BERRO, F.: «El deber de colaborar...», *cit.*, págs. 92-94.

La solución de FALCÓN Y TELLA, a la que como hemos visto se suma PALAO TABOADA, equivaldría a que los contribuyentes tributasen no por su verdadera capacidad económica, sino por las sanciones y las estimaciones que formulara la inspección. Si además tenemos en cuenta que ser condenados por delito fiscal es altamente improbable mediante una estimación indirecta, como lo reconoce el propio PALAO TABOADA, la solución es contraria al espíritu del artículo 31.1 de la CE y la legislación dictada en su desarrollo. Y es que aplicar una estimación indirecta por la Inspección implica dejar en manos del contribuyente la forma de tributar, lo que no solo produce el desequilibrio apuntado más arriba en la STS del caso Roldán, sino que además contradice los principios constitucionales de igualdad de trato y contribución según la capacidad económica. Esto se produce porque, por ejemplo, en el caso del IRPF o del Impuesto sobre Sociedades, si el inspeccionado conoce su verdadera renta, siempre preferirá que primero sea la Administración quien la determine con una estimación indirecta. Si el resultado fuese menor, estará conforme y pagará el impuesto correspondiente. Por el contrario, cuando el resultado fuese mayor, podría aportar la documentación contable para destruir tal estimación. Todo ello al margen de la dificultad añadida que supone realizar una estimación indirecta, como señalaban DEL PASO BENGOA y LACASA SALAS⁷¹.

Por último, no podemos estar de acuerdo en la comparación que realiza PARADA VÁZQUEZ ¿acaso existen en la actualidad torturas o tratos inhumanos en los procedimientos tributarios?, ¿se ha presentado alguna denuncia al respecto? Porque el mencionado autor compara situaciones que no son equiparables, salvo que sea considerada como tortura la coacción pecuniaria de multa por no aportar datos y documentos a la Administración.

Tampoco aporta casos en los que haya existido una vulneración tan atroz a los derechos fundamentales en este tipo de procedimientos. Rememorando a HERRERA MOLINA y GARCÍA HERRERA, si la autoridad utilizase la tortura como medio de indagar los hechos, el derecho a no autoinculparse tendría un fundamento indiscutible, evitar que el daño físico provocase mentir para confesar la propia culpa inexistente, pero no es así, de hecho la obligación a colaborar nunca se traduce en pruebas falsas de la propia culpabilidad⁷².

Qué duda cabe que la razón de Estado está detrás de la preponderancia que se da a la colaboración frente al principio *nemo tenetur seipsum accusare*. Como ya dijimos al principio, ni este ni ningún otro son derechos absolutos, doctrina que es compartida por nuestro TC y por el TEDH, quien últimamente viene reconociendo además el interés público como factor determinante a la hora de decidir cuestiones en que se confronta con otros derechos fundamentales.

En cuanto a un segundo sector doctrinal, podemos incluir las siguientes teorías: para IGLESIAS RÍO sería constitucional la exigencia de un deber de satisfacer globalmente los deberes genéricos de información o de colaboración que, por su magnitud o desproporción, no impliquen la entrega de medios probatorios o inequívocos que fueren al sujeto a la autoinculpación. Este autor cita a BER-

⁷¹ «El método de estimación indirecta de bases, panacea teórica para todos los males, no soluciona nada de nada, porque —y quedan excluidas honrosas excepciones— ni el más sabio de todos los sabios sería capaz de llegar a ninguna propuesta sensata que no admita otras cincuenta distintas e incluso contrarias», DEL PASO BENGOA, J. y LACASA SALAS, L.H.: *Procedimiento de la inspección...*, cit., pág. 220

⁷² HERRERA MOLINA, P.M. y GARCÍA HERRERA BLANCO, C.: «El derecho a no autoincriminarse...», cit., págs. 153-154.

THOLD, quien propone, para superar este conflicto, levantar la pena del infractor por los hechos comunicados y especialmente relevantes en la comprobación administrativa⁷³.

Para BACIGALUPO ZAPATER el problema consiste en saber si en el momento de un requerimiento de los inspectores estos están obligados a informar al administrador de la empresa la existencia de una imputación al presunto infractor y así este poder acogerse a su derecho a no declarar contra sí mismo del artículo 520.2 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal (LECrim.). Para ello, apunta al artículo 118 de la LECrim., según el cual aquel tiene derecho a conocer dicha imputación desde el momento en que exista una actuación procesal en tal sentido, pero concluye que no parece que toda actuación de Hacienda basada en el artículo 140 de la LGT de 1963 (hoy art. 141 LGT 2003) deba ser considerada una actuación procesal de la que resulte la imputación de un delito fiscal. Por el contrario, se exigirá la citada comunicación cuando objetivamente existan razones para pensar que el contribuyente inspeccionado defraudó más de la cantidad que exige el tipo penal⁷⁴.

JIMÉNEZ JIMÉNEZ considera que el punto clave es «el diferente ámbito al que la investigación se dirige en cada uno de los procedimientos» (sic) y mientras que en ambos coinciden los hechos, en el sancionador se investigaría además el componente subjetivo o comportamiento del presunto infractor. De esta manera podrían trasladarse a este los hechos descubiertos en el de comprobación porque, aunque el resultado afecta al derecho a no declarar contra sí mismo, «se trata de una vulneración permitida por el ordenamiento en cuanto que es parcial y que en virtud de la misma nunca puede determinarse de manera completa la procedencia de la sanción, ya que los otros elementos de la infracción sí se ven protegidos por el derecho a no declarar contra sí mismo»⁷⁵. Esta autora manifiesta coincidir su propuesta con el criterio de ZORNOZA PÉREZ, quien ya había considerado zanjada la cuestión con la STC 76/1990 (NFJ000802)⁷⁶.

Estamos de acuerdo con el conjunto de las consideraciones de este segundo sector doctrinal. Es evidente que el procedimiento inspector no se dirige contra un infractor, sino que pretende el descubrimiento de cuotas tributarias no ingresadas, pero tal eventualidad no significa necesariamente que en dicha omisión se haya cometido una infracción, como prevé el artículo 179.2 de la LGT.

El procedimiento se va desarrollando con el acopio de documentación suministrada por el contribuyente y terceros, así como con sus declaraciones, pero no se realiza un análisis de su conducta. Cuando está hecha esa acumulación de documentación, es cuando se solicitan las explicaciones pertinentes al inspeccionado y es el momento en que pueden aparecer indicios de la comisión de infracciones.

⁷³ IGLESIAS RÍO, M.: *La regularización...*, cit., pág. 76.

⁷⁴ BACIGALUPO ZAPATER, E.: *Curso de derecho penal económico*, 2.ª ed., Marcial Pons, Madrid, 2005, págs. 489-490. Esta es la tesis que parece acoger la Audiencia Nacional en su Sentencia de 25 de septiembre de 2008.

⁷⁵ JIMÉNEZ JIMÉNEZ, C.: «La separación del procedimiento sancionador por infracciones graves respecto del procedimiento de comprobación del que trae causa: análisis de cuestiones procedimentales aún sin resolver por el Ordenamiento», *RCyT. CEF*, n.º 231, 2002, págs. 26-27.

⁷⁶ «Tras el rotundo pronunciamiento del TC, estimamos que puede darse definitivamente por concluida la discusión respecto del problema analizado, pese al parecer de cierta doctrina que continúa proclamando –de forma directa o indirecta– la necesidad de aplicar los principios y derechos fundamentales consagrados en el artículo 24 de la CE al procedimiento de gestión tributaria –y de modo singular a la inspección tributaria– los principios y garantías del proceso». ZORNOZA PÉREZ, J.J.: *El sistema de infracciones y sanciones tributarias*, 1.ª ed., Civitas, Madrid, 1992, pág. 161.

Haciendo una comparación con el procedimiento penal, su condición de testigo pasa a ser la de imputado y sería informado de su derecho a dejar de colaborar con la inspección. ALONSO GONZÁLEZ defiende que se extienda una diligencia tan pronto como existan indicios de infracción. A partir de ese momento, el obligado tributario tendría derecho a no colaborar en el procedimiento inspector⁷⁷. Es entonces cuando se ha de suspender el procedimiento inspector, momento en cuya determinación la Administración dispone de un amplio margen de discrecionalidad, según RUIZ GARCÍA⁷⁸.

6.2. Procedimiento penal por delito fiscal

Además de lo expuesto en el apartado anterior, de seguirse la teoría del primer sector doctrinal se darían casos absurdos, como a continuación pasamos a exponer.

Imaginemos una empresa que, ante la falta de liquidez, inventa una factura por importe de 1.000.000 de euros y la deduce como gasto del Impuesto sobre Sociedades y la cuota de IVA por 180.000 euros la deduce en dicho impuesto. Como consecuencia, resulta una cuota a devolver en ambos casos y que se solicita a la Hacienda Pública. Esta comienza una investigación y solicita le sean aportados los libros y facturas, a lo que la empresa se niega porque podría suministrar datos que la incriminasen en un posterior proceso sancionador, en este caso penal por superar la cuota defraudada los 120.000 euros.

La mayoría diría que ante su falta de colaboración, la Administración se libraría de abonarle la devolución de impuestos que pretende, lo contrario nos llevaría al más absoluto absurdo: devoluciones de impuestos por la simple petición del contribuyente, pues ¿cómo sino puede comprobar la Inspección la emisión de la factura falsa? Pues quien conoce la falsedad es únicamente la empresa y si no se exige su colaboración mediante aportación de la misma, es evidente que nadie sabe de su utilización y que tiene consecuencias contra el erario público.

Y lo mismo ocurriría si en lugar de pedir devolución de impuestos, la cantidad a pagar fuera inferior, ¿cómo comprobará la Administración la veracidad de sus declaraciones de impuestos si es negada la obligación de colaborar aportando la documentación, entre ella la contabilidad y la factura falsa?

Y en cuanto a la diferencia entre aportar la documentación y soportar que sea obtenida directamente por la Inspección, ya hemos dicho que ambos se comprenden dentro del concepto de colaborar, pero además ¿qué diferencia material existe?, ¿no estamos ante dos manifestaciones de voluntad del responsable de la empresa, a saber, querer llevar *versus* permitir que se lleven la documentación? Pues ambas manifestaciones de voluntad son la forma en que se lleva a cabo la colaboración.

Y por último, de persistir su negativa a colaborar ocultando la documentación, a la inspección no le quedaría más remedio que realizar una estimación indirecta a través de los medios que estable-

⁷⁷ ALONSO GONZÁLEZ, L.M.: «El derecho a no autoinculparse en el seno del procedimiento sancionador tributario en su tramitación abreviada», *RCyT*. CEF, n.º 237, 2002, pág. 98.

⁷⁸ RUIZ GARCÍA, J.R.: «La relación entre el procedimiento de inspección y el proceso penal por delito contra la Hacienda Pública», *Revista española de derecho financiero*, n.º 151, 2011, pág. 731.

ce la LGT. Si la cuota que determina es inferior a la que defraudó la empresa con la factura falsa, es evidente que le habría salido rentable, porque habría evitado casi con toda probabilidad un proceso penal y además tributando menos de lo que debía. La única forma de equilibrar la situación es imponiendo una sanción por falta de colaboración, que se recoge en el artículo 203.5 de la LGT y que puede llegar a ser la mayor entre el 2 por 100 de la cifra de negocios o 400.000 euros porque de no ser así, tal y como ya dijimos, se produciría una distribución injusta en la carga fiscal, ya que lo que unos no paguen debiendo pagar, lo tendrán que pagar otros con más espíritu cívico o con menos posibilidades de defraudar [FJ 3.º STC 110/1984 (NFJ000067), de 26 de noviembre].

Hemos puesto este ejemplo para recordar lo que el juez Martens manifestaba en su voto particular de la sentencia del TEDH en el caso Saunders. Según el citado magistrado, en los delitos comunes el proceso se inicia con la denuncia o comunicación de una *notitia criminis* y a partir de ahí se desarrolla la búsqueda del culpable. Por el contrario, en el delito fiscal se encuentra primero la comisión de la infracción, a través normalmente de un procedimiento inspector y de él se da cuenta a la autoridad judicial para procesar y en su caso condenar a los responsables, que en el caso de una sociedad que desarrolla un actividad empresarial, desde la Ley Orgánica 5/2010 lo serán tanto esta como las personas físicas responsables de la defraudación, que según el artículo 31 bis del CP es el administrador de hecho o de derecho.

Por lo tanto, el delito fiscal es diferente al resto de los delitos tanto por la forma en que se descubre como por las personas que normalmente se ven afectadas por el mismo, las empresas, entidades sometidas a deberes legales mercantiles y fiscales: llevanza y conservación de libros de contabilidad, facturación, declaraciones de cuentas anuales y su publicación en Boletines oficiales, etc. Es en este ámbito empresarial donde se producen los llamados «delitos económicos», siendo el más común de ellos el delito fiscal⁷⁹.

Una muestra adicional de esta diferencia en lo que respecta al procedimiento nos la presenta el artículo 575 de la LECrim., referente a la entrada y registro en lugar cerrado, al declarar que todos están obligados a exhibir los objetos y papeles que se sospeche puedan tener relación con la causa, cuya negativa podría dar lugar a la imposición de multa o la imputación de un delito de desobediencia. Es decir, en el proceso penal no hay colaboración, sino imposición judicial. Por ello, existe un reconocimiento generalizado de que no declarar contra sí mismo no tiene idéntico alcance en el proceso penal que en otras ramas del Derecho. El cumplimiento de los fines fiscales exige del particular al menos una obligación de tolerar pasivamente la investigación⁸⁰.

En general, cuando se denuncia un delito al sospechoso o imputado se le comunican los cargos y se le otorga el derecho a no declarar, por lo tanto desaparece la obligación de colaborar en la causa y no se le somete a tortura para arrancar su confesión, lo que antiguamente se denominaba «tormento» y se aplicaba a los delitos más graves. Por lo tanto, salvo que se haya decretado el secreto del sumario, es parte y conocedor del contenido del proceso.

⁷⁹ La jurisprudencia de la Corte Suprema de EE.UU. también diferencia a los delitos fiscales del resto de los delitos, negando en los primeros que se pueda incumplir la obligación de colaborar y aportar la documentación legal y de interés público alegando la Quinta Enmienda; entre otros: casos Sullivan 1927, Shapiro 1948, Couch 1973, Doe 1984, Fuller 1986.

⁸⁰ IGLESIAS RÍO, M.: *La regularización...*, cit., pág. 77.

En el descubrimiento de los delitos económicos, las pruebas documentales cobran una especial importancia y normalmente son aportadas por quienes presentan la denuncia o se obtienen de la propia empresa a través de los mandamientos judiciales del juez instructor, pues lógicamente el sospechoso difícilmente prestará su cooperación, sino todo lo contrario, haciendo desaparecer la documentación que le perjudique.

Por el contrario, el procedimiento inspector es un procedimiento inquisitivo y no se dirige contra un acusado o sospechoso, porque la inspección desconoce la comisión de cualquier infracción, sea administrativa o penal y por lo tanto se exige la colaboración del inspeccionado para comprobar que las declaraciones tributarias son correctas, porque de no ser así, podría existir una infracción en principio administrativa. Para que concurra esta, como ya dijimos, no solo es necesaria la antijuridicidad y tipicidad de la acción u omisión, sino al igual que en Derecho Penal, en el Derecho Administrativo sancionador debe existir culpabilidad y de no haberla, únicamente se exigen las cuotas defraudadas y los intereses de demora. Pero si la conducta fue culpable, lo que inicialmente era un procedimiento para comprobar la situación tributaria deriva en otro sancionador, pero que recogerá obligatoriamente los hechos del anterior, al igual que lo haría el procedimiento penal.

Como se ha venido examinando a lo largo de este trabajo, es en este procedimiento de inspección cuando se plantea la no colaboración: si la empresa lo hace puede suministrar pruebas contra sí misma y si no lo hace se le impondrá una sanción que puede ser, como hemos visto, en una franja comprendida entre el 2 por 100 del volumen de facturación y 400.000 euros. El inspeccionado parece estar en peor condición procesal que el acusado en un procedimiento penal, donde no tiene ninguna obligación de colaborar contra sí mismo, como aportando la tan mencionada documentación. Pero no es diferente a la situación en que se encuentra cuando es sometido al control de alcoholemia, pues si se niega a colaborar cometerá el delito del artículo 383 del CP ya descrito líneas arriba.

Nosotros hemos defendido que la colaboración con la aportación de esos datos no supone autoincriminarse porque tienen una existencia independiente a la voluntad del interesado [por todas STC 76/1990 (NFJ000802) y TEDH en el caso Saunders n.º 69, que los equipara a la obtención de pruebas en el control de alcoholemia], porque no hay ninguna vinculación directa con otros procesos sancionadores (por todas STC 161/1997 y TEDH caso Saunders, Shannon, Martinen) y en definitiva, porque consisten en una pericia de resultado incierto [STC 76/1990 (NFJ000802)]: puede o no descubrirse un delito.

Pero ahora hemos de añadir otras cuestiones adicionales: ¿el grado de coacción que sufre el inspeccionado para colaborar es abusivo?, ¿tal colaboración puede suponer errores en la determinación de las cuotas tributarias exigibles? Pensamos que ni lo uno ni lo otro. Ni se le puede imponer pena de prisión (art. 25 CE) sino tan solo una multa pecuniaria, ni daría lugar a errores aportando la documentación que posee y existe independientemente de su voluntad, que en esencia fueron los motivos de la eliminación de la tortura como medio de obtener la confesión y de la génesis del derecho a no declarar contra sí mismo.

Y es que en los casos que han llegado al TEDH que hemos analizado, este los admitió a trámite porque el poder público del Estado parte del Convenio había llevado a cabo una acusación en materia penal que había finalizado con una sanción y se precisaba conocer si lo había hecho infrin-

giendo el artículo 6.1, esto es, al derecho a un proceso equitativo, que viene interpretando que contiene los derechos a no declarar y a no declarar contra sí mismo.

En todos estos casos, o bien se trataba de utilizar los datos de una inspección administrativa en el proceso penal simultáneo o previsto (casos Saunders, Marttinen, Shannon) o bien de casos en los que la no aportación de informaciones (caso Murray) o datos (casos Funke, Saunders) suponían penas de prisión. En nuestro país no existe pena de prisión por sanciones administrativas y de momento no conocemos el caso de contribuyentes que hayan denunciado torturas para arrancar una confesión en sede administrativa o judicial que les incriminase exclusivamente en delitos fiscales.

Por otra parte, si acudimos a la Guía del Consejo de Europa que explica los criterios que sigue para admitir los casos estudiados, entre ellos el caso Bendenoun, deberíamos llegar a la misma conclusión. Como se expuso líneas arriba, el TEDH considera tres criterios para valorar la acusación en materia penal: la clasificación en el derecho interno, la naturaleza de la infracción y la gravedad de la pena y aunque no exigía en un principio que las dos últimas fueran acumulativas en el caso Engel de 1976, años después en el caso Bendenoun establecía que *un enfoque acumulativo puede hacerse necesario cuando la consideración separada no permite llegar a una conclusión clara en cuanto a la existencia de una infracción penal* (Bendenoun c. Francia, n.º 47).

En el plano tributario, la sanción debe aplicarse a todos los ciudadanos en su calidad de contribuyentes, no ha de pretender ser una indemnización de los daños, sino tener esencialmente fuerza retributiva o de castigo para disuadir a la reincidencia y ser cuantitativamente *sustancial* (Bendenoun contra Francia). En cuanto a este último aspecto, la naturaleza criminal del delito puede ser suficiente para hacer aplicable el artículo 6, a pesar de la baja sanción impuesta (caso Jussila contra Finlandia). Entendemos que la sanción del artículo 203.5 de la LGT no tiene la naturaleza penal que se exige bajo estas premisas, porque la sanción no tiene una magnitud considerable que, junto con el resto de su caracterización, le imponga tal carácter.

No obstante, no es menos cierto que estamos ante términos difusos y conceptos jurídicos indeterminados, por lo que entendemos que para llegar a conclusiones ante un caso concreto, el TEDH debería acompañar como criterios adicionales el interés público y la proporcionalidad de la medida, que ya ha valorado en alguna ocasión (caso Jalloh contra Alemania) y que ha silenciado en otras porque inadmitía el recurso por otros motivos (caso Weh contra Austria).

Cuando una empresa es inspeccionada y requerida para colaborar en los términos expuestos, está obligada a ello y si no lo hace se le impondrá la multa administrativa correspondiente, ex artículo 203.5 de la LGT. Si recurre dicho acto administrativo, porque entiende vulnerado su derecho a no declarar contra sí misma, no solo se ha de rechazar por todos los argumentos de los apartados anteriores, sino porque no existe una coacción abusiva, ni su colaboración hubiera dado lugar a errores judiciales o administrativos, ni la naturaleza y gravedad de la sanción tienen carácter penal a efectos del Convenio.

De llegar al TEDH, entendemos que no debería admitirlo a trámite porque la *acusación en materia penal* a que se refiere el artículo 6.1 del Convenio no se refiere a casos en los que no hay amenaza de prisión en el procedimiento sancionador, porque no habría dado lugar a errores judiciales, porque no

es *materia penal* y por la ausencia de un perjuicio importante⁸¹. Pero de entrar a estudiarlo por calificar la sanción como muy grave, tampoco prosperaría con la doctrina que viene manteniendo, porque el requerimiento se hacía sin previsión de ningún otro proceso penal simultáneo o posterior, porque los datos requeridos son independientes de la voluntad del interesado, porque no existe una coacción abusiva y porque así lo requiere el interés público, como lo admiten últimamente sentencias del TEDH.

7. CONCLUSIONES

El deber constitucional de contribuir lleva implícito el de colaborar en la aplicación de un sistema tributario justo. La no colaboración supone una infracción tributaria, porque de lo contrario el Estado vería impedida su función constitucional de llevar a cabo su aplicación y se beneficiarían quienes tengan menor espíritu cívico y mayor facilidad de infringir la norma.

El derecho a no declarar contra sí mismo es una de las manifestaciones del derecho de defensa que recoge expresamente el artículo 24.2 de la CE y que tiene como fundamento la prohibición de tratos inhumanos y con ellos obtener confesiones que pueden dar lugar a errores judiciales.

Esta obligación a colaborar no entra en colisión con el derecho a no declarar contra sí mismo cuando no hay previsto ningún procedimiento administrativo sancionador o penal previsto por delito fiscal. Tal colaboración se ha de entender en sentido propio, tanto de una manera activa aportando documentos, como pasiva dejando que sean obtenidos por la propia inspección, los cuales existen independientemente de la voluntad del contribuyente inspeccionado, y por ello no son verdaderas declaraciones autoinculpatorias, al igual que ocurre con los elementos de prueba obtenidos del cuerpo del sospechoso (sangre, orina, tejidos, etc.)

Por el contrario, si antes de efectuar una comprobación tributaria existiesen pruebas de la comisión de infracciones administrativas, por ejemplo con documentos e información suministrada por terceros, se debería iniciar por esos hechos concretos un procedimiento sancionador del que el presunto responsable sería informado desde su inicio de su derecho a no declarar contra sí mismo y no estaría obligado a colaborar. Es decir, tendría una situación procesal similar a la del imputado por delito fiscal. En la finalización de ese procedimiento, la Inspección liquidaría las cuotas tributarias, intereses de demora y sanciones por las infracciones cometidas en los hechos comprobados.

La jurisprudencia del TC dejó sentado que no se vulnera el derecho a no declarar contra sí mismo desde la Sentencia 76/1990 (NFJ000802). No obstante, parte de la doctrina estima que las diferentes sentencias del TEDH han puesto en tela de juicio esta doctrina. Buena ocasión para zanjar el debate debió llegar con las STC 18/2005 (NFJ019227) y 68/2006 (NFJ021852), pero no lo hicieron por acoger criterios formales como *ratio decidendi* de su decisión, la cual no podrá ser ya evitada porque la persona jurídica es sujeto penalmente responsable desde diciembre de 2010. Pese a ello, la decisión tiene que ser la misma por varias razones.

⁸¹ Este último, recogido como criterio de inadmisión en el artículo 35 del Convenio, en aplicación del principio *de minimis non curat praetor*. *Practical Guide on admissibility criteria*, págs. 74-75.

En primer lugar, porque no se ha coaccionado abusivamente al inspeccionado, no se le ha sometido ni a tortura ni a tratos inhumanos o degradantes para obtener su confesión, razón última de la existencia del derecho fundamental.

En segundo lugar, porque la colaboración prestada a través de la obtención de la información documental no produce errores judiciales, dado que aportan datos objetivos e independientes de la voluntad de la persona.

En tercer lugar, porque es una medida *proporcional* para el resultado buscado y tiene *interés público*, porque a través de las actuaciones inspectoras se persigue el objetivo constitucional de lograr un sistema tributario *justo* y simultáneamente obtener los ingresos necesarios para que el Estado pueda realizar la asignación equitativa de los recursos públicos.

En cuarto lugar, parece que en este tipo de situación serían aplicables los *matices* que nuestro TC reconoce a la potestad sancionadora de la Administración.

Por último, si en las infracciones fiscales no se limitase el derecho *nemo tenetur seipsum accusare* cuando no existen indicios de infracción alguna, el deber de colaborar con la Administración Tributaria quedaría al libre albedrío del ciudadano y produciría un desequilibrio en su favor y en detrimento del interés público.

Y esto es así porque el deber de colaboración no es sino el medio a través del cual se consigue un sistema tributario justo, entendido el valor justicia como uno de los principales pilares en que se asienta nuestro Ordenamiento Jurídico y que recoge nuestra Norma Fundamental junto con la libertad y la igualdad y no llegaríamos a la consecución del mismo sin la necesaria cooperación de todos, incluidos los propios contribuyentes sometidos a una inspección tributaria.

Como ya indicamos al principio, la solución al debate planteado necesariamente debe acudir a una interpretación constitucional, esto es, de valores, cuyo resultado debería ser aceptado mayoritariamente por el cuerpo social. En este sentido, creemos que la solución planteada cumple con el objetivo propuesto.