

EL DEBER DE COLABORACIÓN TRIBUTARIA EN TÉRMINOS DE PROPORCIONALIDAD

Gloria Llagostera López

*Abogada en Zarco abogados (Barcelona)
Derecho Concursal y Mercantil*

Este trabajo ha sido seleccionado para su publicación por: don Fernando SAINZ MORENO, doña Itziar GÓMEZ FERNÁNDEZ, don David LARIOS RISCO, don Luis Felipe LÓPEZ ÁLVAREZ y don Manuel MARTÍNEZ SOSPEDRA.

EXTRACTO

El estudio, que a continuación se desarrolla, nace del interés de advertir la conexión existente entre dos preceptos constitucionales –el derecho a no inculparse y el deber de contribuir al sostenimiento del gasto público– en relación con cómo se lleva a cabo este segundo mandato constitucional mediante la vigilancia de la Agencia Tributaria.

La hipótesis que se investiga es si el derecho a no inculparse queda vulnerado cuando se aplica la Ley General Tributaria en su aspecto más coactivo, es decir, la imposición de sanciones por faltar al deber de colaboración con la Administración Tributaria, y si dichas sanciones son suficientes como para doblegar la voluntad del contribuyente hasta el punto de hacerle entregar documentación inculpatoria. Todo ello llevado a la consecuencia de que, con la información presentada por él, pueda ser este condenado en un proceso penal. De producirse la vulneración mencionada, se constatará si existe una proporcionalidad normativa, o si por el contrario esta no opera. Para ello se aplicará la regla de la precedencia condicionada de Robert Alexy. No se entra a estudiar el procedimiento sancionador tributario, por considerar de mayor interés las consecuencias en el orden penal.

En un primer epígrafe se plantea el conflicto descrito en la hipótesis, desarrollando los elementos generadores de la controversia. A continuación, un segundo epígrafe permite explicar detalladamente en qué consiste el procedimiento en sí mismo, incidiendo, de forma especial, en el modo en que se pasa del ámbito administrativo, a la jurisdicción penal. Seguidamente, en un tercer epígrafe, se profundiza sobre las propuestas doctrinales de dos catedráticos de Derecho Financiero y Tributario, comparándolas en lo posible y extrayendo de ambas las oportunas conclusiones. Finalmente, en un cuarto epígrafe, se aplica la regla de precedencia condicionada de Robert Alexy en el deber de colaboración tributaria, respecto a la vulneración del derecho fundamental a no inculparse. Las conclusiones cierran este estudio.

Palabras clave: derechos fundamentales, autoincriminación, inspección tributaria, precedencia condicionada, proporcionalidad.

Fecha de entrada: 03-05-2012 / Fecha de aceptación: 10-07-2012

THE OBLIGATION OF TAX COLLABORATION IN TERMS OF PROPORTIONALITY

Gloria Llagostera López

Abogada en Zarco abogados (Barcelona)

Derecho Concursal y Mercantil

Este trabajo ha sido seleccionado para su publicación por: don Fernando SAINZ MORENO, doña Itziar GÓMEZ FERNÁNDEZ, don David LARIOS RISCO, don Luis Felipe LÓPEZ ÁLVAREZ y don Manuel MARTÍNEZ SOSPEDRA.

ABSTRACT

The following study derives from the interest in adverting the existing connexion between two constitutional rules -the right against self-incrimination and the obligation to contribute to public spending- in relation to how this second constitutional mandate is completed by means of the vigilance of the Tax Agency.

The hypothesis that is investigated is if the right against self-incrimination is infringed when the General Tax Law is applied in its more coercive aspect, i.e., the imposition of sanctions regarding the infringement of the obligation of collaborating with the Tax Administration, and if the said rules are sufficient as for bending the will of the taxpayer to the point of making him provide inculpatory documentation. All of it leading to the consequence that with the information provided by the taxpayer the latter may be condemned in a criminal procedure. Should the mentioned vulneration take place, we will verify if a proportional regulation exists or if, on the contrary, the latter does not operate. The rule of conditioned precedence of Robert Alexy shall be used for that purpose. The tax sanctioning process is not analyzed, since we consider of greater interest the consequences of the criminal procedure.

In a first epigraph we approach the conflict described in the hypothesis, developing the elements which generate the controversy. Next, a second epigraph allows us to explain in detail in what does the process consist, inciding, specially, in the way we go from the administrative ambit to the criminal process. Moreover, in a third epigraph, we deepen in the doctrinal propositions of two Professors of Tax and Finance Law, comparing them and extracting the corresponding conclusions. Finally, in a fourth epigraph, we apply the rule of conditioned precedence of Robert Alexy regarding the obligation of tax collaboration, with respect to the vulneration of the fundamental right against self-incrimination. The conclusions close this study.

Keywords: fundamental rights, self-incrimination, tax inspection, conditioned precedence, proportionality.

Fecha de entrada: 03-05-2012 / Fecha de aceptación: 10-07-2012

Sumario

- I. La generación de un conflicto
 - 1. La obligatoriedad del contribuyente a colaborar con la Agencia Tributaria
 - 2. Vulneración de derechos fundamentales
- II. El procedimiento
 - 1. Del procedimiento administrativo al proceso penal
 - 2. Asunción de la prueba administrativa por la jurisdicción penal
- III. Soluciones doctrinales propuestas
 - 1. Ángel Aguallo Avilés
 - 2. Ramón Falcón y Tella
- IV. Proporcionalidad entre el medio y el fin
 - 1. La regla de la precedencia condicionada de Robert Alexy

Conclusión

Bibliografía

NOTA: Este estudio se elaboró originariamente como culminación a mi Licenciatura de Derecho en la Universitat Abat Oliba CEU. Es por ello que deseo mostrar mi agradecimiento tanto a la entidad, como de forma expresa y muy especial a mi mentor y tutor en la elaboración del mismo, el Dr. José Andrés ROZAS VALDÉS.

I. LA GENERACIÓN DE UN CONFLICTO

El hecho de que la Agencia Tributaria pueda disponer de buena parte de los datos con relevancia tributaria que producen o afectan a los contribuyentes, incluso desde el mismo momento en que se generan e incluso antes de que se produzca la liquidación preceptiva para el pago de los tributos, debiera comportar que las posteriores comprobaciones, e incluso inspecciones, realizadas por el fisco fueran, de facto, puro trámite. El Departamento de Informática Tributaria cuenta con una potentísima maquinaria que, diariamente, procesa millones de datos¹ cruzándolos, tanto con la información que ya se encuentra introducida con anterioridad en su sistema, como con la proporcionada por terceros que, directa o indirectamente, participan de los actos del obligado tributario. RITA², fiscalmente hablando, es el ojo que todo lo ve.

Sin embargo, el temor de los contribuyentes a ser comprobados o inspeccionados, no procede precisamente de la sencillez de dichos procedimientos, más al contrario, son temidos por su complejidad y dilación en el tiempo, a pesar de los límites temporales que la propia Ley General Tributaria³ (en adelante, LGT) determina para ellos.

Puede deducirse entonces que a pesar de que la Administración Tributaria cuenta con un gran número de informadores, directos e indirectos⁴, del estado tributario del contribuyente, continúe existiendo numerosa información que escapa a su conocimiento o que no coincide con la que tiene, precisando la colaboración del obligado a tributar para efectuar las comprobaciones e inspecciones oportunas.

Es precisamente en este momento cuando se inicia un periplo que podría desembocar en un grave conflicto en función de sus consecuencias jurídicas. La obligatoriedad de colaborar con el inspector tributario y, principalmente, las consecuencias de no hacerlo, pueden llegar a comprometer el respeto a derechos fundamentales en caso de que el procedimiento administrativo derive en un proceso penal. Deben, por tanto, analizarse los elementos mencionados, ya que ello permitirá

¹ www.expansion.com/2008/12/05/economia-politica/1228515164.html

² Sistema que aglutina a todas las computadoras y aplicaciones que componen la Red Informática de la Administración Tributaria.

³ Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, artículos 104 y 150.

⁴ LGT artículo 93 obligaciones de información. Todos los señalados en el artículo están obligados a facilitar los documentos con trascendencia tributaria, «(...) relacionados con el cumplimiento de sus propias obligaciones tributarias o deducidos de sus relaciones económicas, profesionales o financieras con otras personas».

determinar, a posteriori, el grado de confrontación existente entre la actuación llevada a cabo por la Agencia Tributaria, amparada en preceptos legales⁵, y la protección de derechos fundamentales recogidos en la Constitución Española⁶ (en adelante, CE), como son el derecho a no declarar contra sí mismo (autoincriminación) y, por ende, la presunción de inocencia.

1. LA OBLIGATORIEDAD DEL CONTRIBUYENTE A COLABORAR CON LA AGENCIA TRIBUTARIA

La normativa tributaria es muy explícita a la hora de señalar cuáles son las obligaciones de los contribuyentes. Es la propia LGT quien determina, dentro de las obligaciones formales (entre otras), la de llevanza de libros contables⁷, la de conservar facturas y otros documentos que guarden relación con las obligaciones tributarias⁸ y, la más relevante y que nos ocupa, la de colaborar con la Administración Tributaria tanto en la aportación de los documentos solicitados por esta y recogidos en el articulado de la LGT⁹, como en «La obligación de facilitar la práctica de inspecciones y comprobaciones administrativas»¹⁰. El carácter extensivo de este último punto requeriría una mayor concreción, ya que el término *facilitar*¹¹ puede dar lugar a interpretaciones subjetivas en un sentido u otro, que en nada benefician a la seguridad jurídica del contribuyente.

Es la propia LGT la que califica como infracción grave¹² el incumplimiento de la obligación formal de aportar lo solicitado o no facilitar la inspección. Así, el artículo 203.1 señala «Constituye infracción tributaria la resistencia, obstrucción, excusa o negativa a las actuaciones de la Administración tributaria». Posteriormente, y en el mismo artículo, se detallan aquellos actos que conllevan la comisión de dicha infracción y que van en contra de la colaboración del contribuyente con la Agencia Tributaria.

Al mismo tiempo, el Reglamento General del Régimen Sancionador Tributario (en adelante, RGRST), señala que cuando se trate del incumplimiento de obligaciones formales, entre las que

⁵ Tanto en la LGT como en el Reglamento que la desarrolla (RD 2063/2004, de 15 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento General del Régimen Sancionador Tributario).

⁶ 27 de diciembre 1978, CE, artículo 24.2.

⁷ LGT, artículo 29 d).

⁸ LGT, artículo 29 e).

⁹ LGT, artículo 29 f).

¹⁰ LGT, artículo 29 g).

¹¹ El Diccionario de la RAE define el término facilitar con dos acepciones, la primera es *hacer fácil o posible la ejecución de algo o la consecución de un fin*, lo que en este caso debe considerarse lícito dentro de un procedimiento inspector. La segunda acepción es *proporcionar o entregar*, esta es la que puede considerarse que induciría al obligado tributario a presentar documentación que le incriminase a posteriori si se llega a un proceso penal.

¹² LGT, artículo 203.2.

se encuentran las mencionadas, «se considerará que existe una infracción por cada incumplimiento»¹³, lo que refuerza, si cabe aún más, el carácter de su obligado acatamiento.

El hecho de que el incumplimiento de una norma, que persigue un *hacer* de carácter obligatorio, derive en una infracción, forma parte de la lógica normativa, pues de lo contrario resultaría muy complejo que pudiera darse lo perseguido por el legislador, que no es más, en este caso, que el ejercicio de las obligaciones tributarias tanto materiales como formales por parte de los contribuyentes, posibilitando así el control por parte de la Administración Tributaria del fraude fiscal¹⁴.

Este control y la voluntad por parte del Estado de que se asuman las obligaciones tributarias, tiene su sustento normativo en la propia CE ya que en virtud del artículo 31.1 «Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio».

Se trata de un mandato constitucional que los ciudadanos deben acatar inexcusablemente, siempre teniendo en cuenta los principios que lo informan y que están incluidos en el propio artículo. Es por ello, que si la Administración no velara por su cumplimiento estaría faltando a su deber.

1.1. Sanción y cuantía derivada de la no colaboración

Consecuencia de la comisión de una infracción en el ámbito tributario es la imposición de una sanción¹⁵. Al incumplimiento de colaborar con la Agencia Tributaria le corresponde, máxime cuando se trata de una infracción grave, una sanción proporcional¹⁶ a la falta cometida.

En virtud del artículo 203¹⁷ de la LGT, mencionado anteriormente, apartados 1 a), b), c) y d), y 6, el importe de la sanción tributaria por falta de colaboración cuando el obligado tributario

¹³ RGRST, artículo 3.2 último párrafo.

¹⁴ Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas de prevención para el fraude fiscal. Exposición de motivos. «Frente a los comportamientos defraudatorios, la actuación de los poderes públicos debe encaminarse no solo a la detección y regularización de los incumplimientos tributarios, sino también, y con mayor énfasis si cabe, a evitar que estos incumplimientos se produzcan, haciendo hincapié en los aspectos disuasorios de la lucha contra el fraude, al tiempo que se favorece el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias». Y Ley 7/2012, de 29 de octubre, de modificación de la normativa tributaria y presupuestaria y de adecuación de la normativa financiera para la intensificación de las actuaciones en la prevención y lucha contra el fraude. Exposición de motivos. «(...) la evolución de los comportamientos fraudulentos y la experiencia acumulada en la aplicación de la normativa tributaria (...), permiten una reforma con perspectiva suficiente como para colocar a nuestro sistema legal a la vanguardia de la lucha contra el fraude».

¹⁵ LGT, artículo 179.1.

¹⁶ El principio de proporcionalidad de la potestad sancionadora en materia tributaria queda recogido en el artículo 178 de la LGT, como uno de los principios particulares que informan a la misma.

¹⁷ Modificado sustancialmente por la Ley 7/2012, de 29 de octubre, en su artículo 1 punto doce.

«esté siendo objeto de un procedimiento de inspección» puede cuantificarse, en función de distintos parámetros, desde 1.000 euros como mínimo, a 600.000 euros como máximo. Puede observarse que el abanico es muy amplio, puesto que, en ocasiones, no atender al requerimiento de la Administración Tributaria puede resultar extremadamente barato y, en otras, extremadamente caro.

Los parámetros contenidos en la norma y mediante los cuales se fija la cuantía económica de la sanción son de tres tipos. En primer lugar, e introduciendo una novedad normativa a destacar, se establece una distinción en el tipo de obligado tributario distinguiendo entre personas o entidades que no desarrollan actividades económicas, y las que sí desarrollan dichas actividades. En segundo lugar, y partiendo de la premisa anterior, se determina un baremo en función de en cuántas ocasiones haya sido requerido el contribuyente y no haya asistido. En tercer lugar, la cuantía varía en función del importe de las operaciones a que se refiere el requerimiento. Sin embargo, atendiendo al segundo de los parámetros, se observa que en la LGT tan solo se cuantifican las sanciones a que dará lugar la ignorancia de hasta tres requerimientos¹⁸, pero nada se menciona sobre si el obligado tributario ignora requerimientos posteriores. Por tanto, atendiendo a la literalidad de la norma, no se podrá producir un cuarto llamamiento por parte de la Administración Tributaria con referencia a las mismas operaciones o, en caso de producirse, no podrá sancionarse más allá de lo dispuesto para el tercer requerimiento. A su vez, el RGRST en su artículo 18.2¹⁹ señala que «Las multas (...), no podrán ser objeto de acumulación, por lo que deberá imponerse una única sanción que se determinará en función del número de veces que se haya desatendido cada requerimiento», lo que todavía genera una mayor confusión.

Retomando la cuantía de la sanción y teniendo en cuenta que en el ámbito tributario lo que debe primar es la capacidad económica del contribuyente²⁰, no parece desorbitada la exigencia de desembolso recogida en la norma, puesto que no debe olvidarse que uno de los parámetros que determinan su estimación es el de la cuantía de las operaciones a que se refiere el requerimiento. Asimismo, queda recogido en la ley,

«(...) si el obligado tributario diese total cumplimiento al requerimiento administrativo antes de la finalización del procedimiento sancionador, o si es anterior, de la finalización del trámite de audiencia del procedimiento de inspección, el importe de la sanción será de la mitad de las cuantías anteriormente señaladas. Por lo que la sanción prevista inicialmente, puede verse reducida en un 50%²¹.»

Todo lo hasta ahora expuesto, en relación a la obligatoriedad de colaboración y a la sanción que comporta su no acatamiento, pudiera perder su estabilidad normativa cuando la información

¹⁸ LGT, artículo 203. 6 a) 1.º, 2.º y 3.º; 6 b) 2.º a), b) y c).

¹⁹ En referencia a las multas previstas en los artículos 203.4 a), b) y c), y 203.5 a), b) y c) de la LGT. Por extensión y al no haber sido actualizado el Reglamento, también en referencia a las multas previstas en el artículo 203.6.

²⁰ LGT, artículo 3.1.

²¹ Ley 7/2012, de 29 de octubre, artículo 1 punto doce, modificación del artículo 203.6, último párrafo, LGT.

que finalmente obtiene la Agencia Tributaria pasa a formar parte, no ya de un procedimiento administrativo, sino de un proceso sancionador, alcanzando su cénit si este es de carácter penal. En tal caso, todo lo que hasta el momento se ha considerado normativamente aplicable en su contexto, es cuestionado tanto material como formalmente, pues resulta incompatible con el respeto a derechos fundamentales que pueden verse seriamente afectados en su traslación a dicha jurisdicción.

2. VULNERACIÓN DE DERECHOS FUNDAMENTALES

En el ordenamiento jurídico español los derechos fundamentales se encuentran recogidos en la norma suprema que es la Constitución. Dentro de esta ya quedan determinados cuáles son aquellos, de entre todos los derechos, que deberán tener una consideración de primacía a causa de su trascendental importancia. Estos son los que forman parte del Título I, *De los derechos y deberes fundamentales*; Capítulo II, *Derechos y libertades*; Sección 1.ª, *De los derechos fundamentales y de las libertades públicas*²².

La localización de estos derechos en el texto constitucional, que pudiera parecer obvia e innecesaria, no lo es en absoluto en el caso que nos ocupa, pues es en uno de los artículos recogidos en dicha Sección donde se encuentran los derechos que, al pasar al proceso penal, pudieran resultar vulnerados. En concreto se trata del artículo 24, que se reproduce a continuación literalmente:

«1. Todas las personas tienen derecho a obtener la tutela efectiva de los jueces y tribunales en el ejercicio de sus derechos e intereses legítimos, sin que, en ningún caso, pueda producirse indefensión.

Asimismo, todos tienen derecho al Juez ordinario predeterminado por la ley, a la defensa y a la asistencia de letrado, a ser informados de la acusación formulada contra ellos, a un proceso público sin dilaciones indebidas y con todas las garantías, a utilizar los medios de prueba pertinentes para su defensa, a no declarar contra sí mismo, a no confesarse culpables y a la presunción de inocencia.

La ley regulará los casos en que, por razón de parentesco o de secreto profesional, no se estará obligado a declarar sobre hechos presuntamente delictivos.»

Este artículo señala con total precisión en qué debe sustentarse la tutela judicial efectiva, y ordena los límites de las relaciones entre las personas y los estamentos judiciales. En este caso, y por ser objeto de este estudio, la atención se centrará en el artículo 24.2 de la CE, y en concreto en los derechos señalados explícitamente «(...) a no declarar contra sí mismo²³, (...) y a la presunción de inocencia».

²² CE, artículos del 15 al 29.

²³ Se utilizarán indistintamente las expresiones «no declarar contra sí mismo» y «no inculparse», con idéntico significado.

Una vez constatada la posición de privilegio que en el ordenamiento jurídico español ocupan los derechos referidos, esta debe refrendarse con la relevancia de que disfrutaban en el orden jurídico internacional. La importancia de esta cuestión viene dada por el propio texto constitucional, que señala²⁴:

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

Este artículo reviste gran importancia porque de él se derivan dos consecuencias. La primera es que los derechos fundamentales pueden ser interpretados; la segunda, que ello debe hacerse de conformidad con las normas de carácter internacional que se refieren y, por tanto, la normativa interna española en que puedan verse afectados derechos fundamentales deberá ser redactada y aplicada acorde con la dispuesta en ellas, por mandato constitucional.

De las normas internacionales que se ven afectas por el artículo 10 de la CE, debe destacarse el Convenio Europeo de los Derechos Humanos²⁵ (en adelante, CEDH), que en su artículo 6 señala la inexcusabilidad de que un proceso judicial sea equitativo. Al mismo tiempo, en su epígrafe 2 manifiesta: «Toda persona acusada de una infracción se presume inocente hasta que su culpabilidad haya sido legalmente declarada».

El hecho de que el CEDH no mencione explícitamente el derecho a no inculparse, no es óbice para que no se considere integrado en este. Su máximo intérprete, el Tribunal Europeo de Derechos Humanos (en adelante, TEDH), es quien en reiterada jurisprudencia²⁶ señala que el derecho a no inculparse está directamente vinculado a un proceso equitativo y va unido a la presunción de inocencia²⁷. Su no respeto en procesos judiciales, o su no inclusión en la propia norma, ya supone una vulneración de los mismos.

En España, a quien corresponde interpretar tanto la norma suprema como las indicaciones jurisprudenciales del TEDH es al Tribunal Constitucional (en adelante, TC), y respecto a los derechos a no inculparse y la presunción de inocencia no existe duda sobre su posición totalmente acorde con la del TEDH. Sin embargo, la divergencia surge cuando el derecho a no inculparse

²⁴ CE, artículo 10.2.

²⁵ CONVENIO EUROPEO DE LOS DERECHOS HUMANOS: *Convenio para la Protección de los Derechos Humanos y de las Libertades Fundamentales*. Roma, 4 de noviembre de 1950.

²⁶ Sentencias *Funke vs. Francia*, de 25 de febrero de 1993 (A256-A); *Saunders vs. Reino Unido*, de 17 de diciembre de 1996 (R. 1996-VI) y *J.B. vs. Suiza*, de 3 de mayo de 2001 (R. 2001-III).

²⁷ GARCÍA-HERRERA BLANCO, C.; HERRERA MOLINA, P. M. «El derecho a no autoincriminarse en materia tributaria: revisión crítica y aplicación a los administradores sociales». *Impuestos*, 2005. Tomo II, núm. 14, pág. 150. En el mismo sentido, PABÓN DE ACUÑA, J. M. «El derecho a no declarar contra sí mismo». En: *Estudios jurídicos en memoria de don César Albiñana García-Quintana*. ALBIÑANA CIVETI, C. (coord.); et ál. Madrid: Ministerio de Economía y Hacienda, Instituto de Estudios Fiscales, 2008. Vol. II, pág. 1.410.

se invoca dentro de un proceso sancionador que deriva de un procedimiento administrativo tributario, y el uso de la información obtenida en la actuación administrativa inicial se traslada al proceso ulterior. Aquí es donde las jurisprudencias del TEDH y del TC divergen, pues la primera es clara y contundente sobre la primacía al respeto del derecho a no inculparse y la segunda no se ha posicionado de forma tan contundente.

Es por ello, que con el ánimo de concretar qué sucede con el derecho a no inculparse y la presunción de inocencia en el contexto señalado, se analizarán ambos²⁸ para observar si con la normativa vigente se produce una vulneración de los mismos, o no, en el ámbito del proceso penal que deriva de un procedimiento administrativo tributario.

2.1. El derecho a no inculparse

La inserción en un proceso penal implica que se produzcan, desde el inicio, tres situaciones a destacar. La primera, es el Estado quien ejerce el *ius puniendi* sobre el inculcado, ejerce la acusación, ello ya le sitúa en un plano de desigualdad, que intenta compensarse con las garantías constitucionales oportunas, como la de no inculparse. La segunda, el estar en dicha jurisdicción viene dado porque el delito que se imputa es de interés general, es decir, lo que se daña no afecta, tan solo, a los intereses lesionados de un particular, sino que se trata de un mal social, por tanto, considerado de mayor gravedad. La tercera, es el único proceso en que se pueden imponer penas privativas de libertad, que deben estar previamente tipificadas en una norma.²⁹

Debido, sobre todo, a la posibilidad de ser encarcelado, la jurisdicción penal es la más garantista con los derechos de a quienes se juzga, siendo extremadamente vigilante respecto al cumplimiento estricto del principio de legalidad y, por tanto, su respeto a la norma y, por ende, a la CE resulta imprescindible.

Si ello se aplica al derecho a no declarar contra sí mismo, requiere una especial atención, pues las consecuencias pueden ser devastadoras para el imputado. Es por ello que, tal y como señala Teresa ARMENTA, «En atención a los mismos [derecho a no declarar contra sí mismo y a no declararse culpable], los órganos judiciales deben ilustrar desde el primer acto procesal que se dirija contra una persona concreta, de su derecho a no prestar declaración en su contra y a no declararse culpable»³⁰.

Si la llegada a la jurisdicción penal se produce de forma directa, es decir, no ha existido ningún procedimiento previo, y actúan los órganos judiciales tal y como se señala, el riesgo de que pueda soslayarse este derecho es prácticamente inexistente. Si por el contrario se accede de

²⁸ Cfr. pág. 72. Con mucha más injerencia se hará sobre el derecho a no inculparse, ya que además, es parte integrante de la presunción de inocencia.

²⁹ Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal (en adelante, CP).

³⁰ ARMENTA DEU, T. *Lecciones de Derecho Procesal Penal*. 4.ª ed. Madrid: Marcial Pons, 2007.

forma indirecta, es decir, a través de un previo procedimiento administrativo en el que se estima la comisión de una infracción, se desvirtúa la prevención que el Juez debe transmitir al inculpa-do, pues este, en sede administrativa y a causa de la exigencia de la norma³¹, puede haber aportado ya toda la información que le inculpa.

Numerosos artículos doctrinales³² equiparan el procedimiento sancionador llevado a cabo por la Agencia Tributaria y la utilización de la información obtenida en este, tras constatar en una comprobación o inspección la comisión de una infracción por parte del contribuyente, con el proceso penal, en cuanto a la inculpa-ción que supone para el obligado tributario la transfe-rencia de información de un proceso a otro. Sin embargo, como ya se ha anunciado al inicio del estudio, el objeto del mismo no se encuentra en el procedimiento sancionador administrativo, sino en la vulneración de derechos fundamentales, que puede darse en sede penal, relativa a la aportación de los documentos a priori³³.

Es en este extremo donde el derecho a no inculparse puede verse vulnerado, y por ello, la cuestión principal es dirimir si la información obtenida en el proceso de comprobación o inspección se adquiere con la utilización de un grado de coacción suficiente al contribuyente, como para considerar que se le ha obligado a inculparse, o no.

Importante es destacar, tal y como manifiesta Florián GARCÍA BERRO³⁴, la posición del TEDH al respecto:

«De acuerdo con el TEDH, para que el derecho a no autoincriminarse despliegue sus efectos no basta con que el poder público ejerza coacción contra un sujeto a fin de obtener elementos probatorios de su conducta punible. Es preciso, afirma la jurisprudencia de Estrasburgo, que la medida coactiva se dirija a doblegar la voluntad de su destinatario con la finalidad de que sea este quien proporcione las pruebas del ilícito.»

Ya se ha mencionado, en el epígrafe correspondiente³⁵, cuál es la normativa que da licitud y en qué modo se desarrolla la obligatoriedad de colaboración, así como su exigencia. También se ha señalado³⁶, qué grado punitivo puede alcanzar la sanción por no atender los requerimientos de la Agencia Tributaria, en aras de facilitar la información solicitada en el procedimiento de comprobación o inspección.

³¹ Cfr. pág. 69.

³² GARCÍA BERRO, F. «Derecho a no autoincriminarse de los contribuyentes y procedimiento sancionador separado: precisiones a la luz de la evolución jurisprudencial». *Quincena Fiscal*, 2010, núm. 19; GARCÍA-HERRERA BLANCO, C.; HERRERA MOLINA, P. M. ob. cit.; entre otros.

³³ No obstante, sí se tienen en cuenta las teorías y argumentos de distintos autores que son utilizados de forma análoga para ambos supuestos.

³⁴ GARCÍA BERRO, F. ob.cit., pág. 22.

³⁵ Cfr. I. La obligatoriedad del contribuyente a colaborar con la Agencia Tributaria.

³⁶ Cfr. I.1. Sanción y cuantía derivada de la colaboración.

No obstante, no por procedente debe obviarse cuál es la naturaleza de la norma sancionadora³⁷, siendo doble su finalidad. Por una parte, castigar a aquellos que incumplan el precepto susceptible de sanción, en este caso no colaborar, ni aportar la documentación requerida a la inspección fiscal y, por otra, disuadir a aquellos que pretendan incumplirlo, es decir, que no atiendan el requerimiento efectuado por la Administración.

En este último caso, la existencia de la propia sanción persigue precisamente *doblegar la voluntad del contribuyente*, consiguiendo así variar su pretensión inicial que era la de no aportar documentación autoincriminatoria³⁸. Atendiendo pues a la naturaleza de la norma descrita, sí que su existencia puede considerarse un medio de coacción destinado a cambiar el proceder del obligado tributario, llevándolo a la inculpación no voluntaria.

Sin embargo, para poder analizar con mayor rigor a qué grado de coacción está sometido el contribuyente, debe distinguirse entre dos tipos de sujetos. Aquel que es consciente del fraude fiscal cometido y de su alcance jurídico, y aquel que, sin actuar de forma correcta, desconoce las consecuencias penales que de sus actos pueden derivarse.

En el primero de los casos, el grado de coacción para que preste su colaboración mediante la imposición de sanciones es inexistente,³⁹ pues el delincuente preferirá siempre una sanción pecuniaria que no una privación de libertad. Pero ello es así desde la perspectiva de que es conocedor de la magnitud de su fraude, cuestión que no puede predeterminarse porque, como se verá posteriormente, ello supondría prescindir de la presunción de inocencia. En el segundo de los casos, la sanción sí que actúa como método coactivo para la incriminación, pues el temor a que el actuario considere *indicio suficiente* de la existencia de una infracción la asunción de una sanción a cambio de la no colaboración, incrementa el temor a no atender los requerimientos.

Como puede observarse, en ambos casos existe una coacción real cuya pretensión es conseguir la aportación de los documentos requeridos, con la perspectiva de determinar si son constitutivos de infracción fiscal o no. En caso afirmativo, podrían alcanzar el grado de punibles en sede penal, adquiriendo un carácter absolutamente incriminatorio.

Otra posibilidad a contemplar es la de que el sujeto inspeccionado aporte voluntariamente y sin inconveniente la documentación solicitada por la Agencia Tributaria. Obviamente, ello no podría considerarse, dentro del procedimiento inspector, en modo alguno coactivo. No obstante, si de la información aportada se llegara a derivar un proceso penal por delito fiscal, la información, aun aportada voluntariamente pasaría a ser incriminatoria, quedando vulnerado nuevamente el

³⁷ LGT artículo 203.

³⁸ GARCÍA BERRO, F.: ob. cit. pág. 21.

³⁹ SARRÓ RIU, J. *El derecho a no autoinculparse del contribuyente*. Barcelona: Bosch, 2009, págs. 144-145: «(...) no parece razonable considerar que la imposición de una sanción que con carácter general se establece en 150 euros (...) pueda ser considerada como coacción capaz de doblegar la voluntad de un contribuyente "presunto" responsable de una defraudación millonaria o de un delito contra la Hacienda Pública».

derecho a la no autoinculpación. Puesto que tal y como dice Florián GARCÍA BERRO «si un sujeto decide facilitar a la Administración información reveladora de sus incumplimientos con el fisco, las máximas de la experiencia conducen a presumir que no lo hace de manera voluntaria (...)»⁴⁰. Es por ello que puede presuponerse que si lo hace es porque o no considera graves los incumplimientos, o no sospecha de sus consecuencias punitivas.

Finalmente, otra de las cuestiones abordadas por la doctrina es el conocimiento previo y certero, por parte de la Administración, de la existencia de la información que se demanda en el requerimiento y la posibilidad de su obtención por otros medios. En este caso, y si a posteriori en un proceso penal pudiera demostrarse este extremo, no se produciría la vulneración del derecho a no inculparse, puesto que la Agencia Tributaria habría solicitado la colaboración del contribuyente, amparándose en un precepto legal, para agilizar la obtención de la información y no para comprobar intuiciones, constatar incertezas o, simplemente, hacerse con una documentación que de otro modo, en el procedimiento inspector, no habría podido obtener⁴¹, lo que sí vulneraría el derecho en cuestión en caso de utilizar la información en un proceso penal.

2.2. La presunción de inocencia

Como ya se ha mencionado anteriormente, el TEDH en relación al artículo 6 del CEDH, ha señalado que el derecho a no inculparse es parte integrante de la presunción de inocencia. Ello viene dado, porque al aportar el imputado las pruebas que lo inculpan rompe él mismo dicha presunción. En otras palabras, está asumiendo indirectamente su culpabilidad. Ciertamente es que en el proceso penal deberá ser probada dicha culpabilidad por parte de la acusación, que no es otra que el Estado. Pero el hecho de haber entregado él mismo el material que lo inculpa puede crear la sensación de admisión del delito por parte del infractor.

Pretender que un inculpado de asesinato tras comunicar al Tribunal, supuestamente de forma voluntaria, dónde cometió el crimen, dónde escondió el arma y por qué lo hizo, sea visto como presunto inocente al inicio de la instrucción, se hace hartamente difícil. Por tanto, si se vulnera el derecho a no inculparse, se está vulnerando a su vez la presunción de inocencia, y debe reiterarse que la posición que ocupan ambos en el ordenamiento jurídico es más que relevante⁴².

Más adelante, y al detallar el papel y las funciones que tienen los jefes-inspectores de la Agencia Tributaria en el trámite para determinar si una infracción puede ser constitutiva de delito, se verá cómo en la propia norma, con la exclusión del trámite de audiencia al contribuyente, se vulnera la presunción de inocencia⁴³.

⁴⁰ GARCÍA BERRO, F.: ob. cit. pág. 21.

⁴¹ GARCÍA BERRO, F.: ob. cit. pág. 23.

⁴² Cfr. pág. 72.

⁴³ Cfr. pág. 82.

II. EL PROCEDIMIENTO

Lo expuesto hasta el momento evidencia que el mayor punto de conflicto se produce en el momento en el cual, desde un procedimiento administrativo en sede tributaria, se pasa a un proceso jurisdiccional en sede penal. Por ello, resulta necesario describir cómo se produce esta traslación, detallando por qué normas se rige, en qué momento puede producirse, qué presupuestos deben darse, quiénes intervienen y cuál es su grado de participación.

Asimismo, y una vez en sede penal, la determinación de cuál es el bien jurídico que pretende protegerse es ineludible, puesto que en función de su relevancia pública, podrá justificarse, en mayor, menor medida o en ninguna, la vulneración de los derechos fundamentales a los que insistentemente se ha hecho referencia.

Dentro del procedimiento administrativo, esta situación queda delimitada normativamente del siguiente modo:

El RGRST, en su artículo 32, describe en qué momentos de actuación de la Administración Tributaria puede darse la detección de que un contribuyente ha llevado a cabo acciones susceptibles de encontrarse tipificadas en el artículo 305 del CP. A su vez, y en función de la temporalidad mencionada, la norma señala quiénes deben informar y en qué modo de dicha detección. Por último, se muestra la cadena de responsables dentro de la Agencia Tributaria que deben intervenir, así como la remisión del expediente al Ministerio Fiscal si procede.

Al mismo tiempo, el artículo 180 de la LGT describe cuál debe ser la actuación, en forma genérica, de la Administración Tributaria en caso de que se «estimase que la infracción pudiera ser constitutiva de delito contra la Hacienda Pública», concluyendo con el traslado del expediente al Ministerio Fiscal.

En sede penal, el comportamiento delictivo que lleva asociado el delito fiscal se encuentra tipificado en el artículo 305 del CP, y en función de la interpretación del mismo que hagan aquellos que deben dar traslado de un expediente a la jurisdicción, se considerará que se han cometido actos susceptibles de ser juzgados en este orden.

1. DEL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO AL PROCESO PENAL

Los momentos en que la Agencia Tributaria puede detectar una infracción susceptible de ser delito fiscal se encuentran determinados, como ya se ha señalado, en el artículo 32 del RGRST. Estos son los siguientes: antes de la propuesta de liquidación; tras la propuesta de liquidación y durante la tramitación del proceso sancionador.

En el primer caso, se trasladará el expediente con las actuaciones y diligencias practicadas que contengan los hechos que, a juicio del actuario, pudieran resultar punibles, junto a un informe

preceptivo motivando dicha apreciación, al jefe del órgano administrativo competente. En este caso el procedimiento se encuentra en una fase de gestión, y lo lógico, tal y como señala Alonso GONZÁLEZ, es que «la Administración procure confirmar sus impresiones [del órgano gestor] abriendo un procedimiento inspector»⁴⁴.

En el segundo caso, «será el órgano competente para liquidar quien debe proceder a impulsar el procedimiento, previa elaboración del preceptivo informe»⁴⁵. Toda la documentación se trasladará al inspector-jefe correspondiente. Y no se dictarán los actos de liquidación.

En el tercer y último caso, ya en el ámbito sancionador, se suspenderán las actuaciones y, como en los casos anteriores, se trasladará la documentación al jefe del órgano administrativo competente. La ejecución de la liquidación, ya dictada, queda suspendida hasta el momento en que se dicte la sentencia en el orden penal⁴⁶.

1.1. Presupuestos

Una vez especificados, en el procedimiento administrativo, los momentos en que puede detectarse que se han podido llevar a cabo acciones penalmente punibles por parte de un contribuyente, deben destacarse cuáles son los elementos tipificados en el CP y sobre los que deberán emitir su valoración los responsables de la Agencia Tributaria.

En virtud del artículo 305.1 del CP:

«El que, por acción u omisión, defraude a la Hacienda pública estatal, autonómica, foral o local, eludiendo el pago de tributos, cantidades retenidas o que se hubieran debido retener o ingresos a cuenta de retribuciones en especie obteniendo indebidamente devoluciones o disfrutando beneficios fiscales de la misma forma, siempre que la cuantía de la cuota defraudada (...) exceda de 120.000 euros, será castigado en la pena de prisión de uno a cinco años⁴⁷ y multa del tanto al séxtuplo de la citada cuantía.»

⁴⁴ ALONSO GONZÁLEZ, L. M. «La supresión del trámite de audiencia al interesado previo al proceso penal por delito fiscal». *Quincena Fiscal*, 2007, núm. 5, pág. 11.

⁴⁵ RGRST, artículo 32.2.

⁴⁶ Ley 7/2012, de 29 de octubre, disposición adicional decimonovena. Los órganos de recaudación de la Agencia Tributaria, pueden investigar el patrimonio del obligado tributario, y adoptar las medidas cautelares previstas en el artículo 81.8 de la LGT también modificado, ampliando la potestad de la AEAT, en la misma ley, habiéndose dado traslado del expediente al Ministerio Fiscal, y encontrándose el obligado tributario inmerso en un procedimiento jurisdiccional de orden penal. Ello supone ahondar en mayor medida en la vulneración de la presunción de inocencia.

⁴⁷ Artículo modificado por la Ley Orgánica 5/2010, de 22 de junio, con anterioridad la pena establecida era de uno a cuatro años.

En primer lugar, quedan especificadas las conductas que generan la comisión del delito, bien por acción u omisión. En segundo lugar, se establece una cuantía mínima, a partir de la cual se entra en el tipo delictivo.

Sin embargo, existe un elemento inherente al delito fiscal y que tendrá una importancia crucial a la hora de decidir si la infracción cometida debe saldarse con una sanción de la propia Administración Tributaria o si, por el contrario, tiene un carácter punitivo penalmente, este elemento es el ánimo de defraudar, en sede penal, el dolo⁴⁸.

Para que pueda considerarse que el ánimo de defraudar existe, el contribuyente debe tener conciencia de los actos que está llevando a cabo y de las consecuencias punitivas que de ellos pueden derivarse. No obstante, no es necesario que el dolo sea directo, por tanto, no es necesario que el obligado tributario busque de forma directa el fraude a la Hacienda Pública, basta con que el dolo sea eventual para que resulte punible, y que el contribuyente contemple la posibilidad de que sus actos puedan acabar resultando fraudulentos⁴⁹.

Retomando la cuestión de la cuantía, «en nuestro ordenamiento dicha cuantía defraudada se conceptúa como un elemento del tipo, es decir, constituye un elemento de la voluntad de la conducta del autor, que forzosamente debe ser abarcado por el dolo»⁵⁰, ello comporta que el importe por el que se puede alcanzar el delito fiscal sea excesivamente bajo, máxime teniendo en cuenta que la sanción por no colaborar con la Agencia Tributaria y no aportar información, que a posteriori puede resultar incriminadora, puede llegar a ser de 600.000 euros.

Aquellos que realmente tienen la voluntad de defraudar no son, generalmente, los ciudadanos de a pie y si alguien ingenuamente intenta burlar al fisco por una cantidad como la estipulada, probablemente desconoce las consecuencias que pueden derivarse de sus actos, pues de lo contrario difícilmente correrá el riesgo. Por lo que en este último caso, aunque se cumplan los dos elementos directamente tipificados en el CP, alguna de las conductas delictivas y la cuantía, difícilmente podría probarse el tercero. Y, sin embargo, a causa del importe determinado en la norma, más de un contribuyente verá pasar del ámbito administrativo tributario a la jurisdicción penal su expediente, aun sin haber tenido la voluntad o el conocimiento de que defraudaba y habiendo aportado incautamente, por miedo a una sanción, todo el paquete documental que le incrimina.

Teniendo en cuenta la conjunción de elementos que deben darse, no resultará sencillo para los responsables de la Agencia Tributaria, determinar en muchas ocasiones qué puede ser ciertamente constitutivo de delito fiscal y qué puede parecerlo pero no serlo.

⁴⁸ Artículo 5 del CP: «No hay pena sin dolo o imprudencia».

⁴⁹ ÁLVAREZ AMÉGAZA, B. «De la infracción tributaria al delito penal». *Harvard Deusto Finanzas y Contabilidad*, 2002, núm. 48, pág. 20.

⁵⁰ RUIZ RESCALVO, M. DEL P. «Los elementos esenciales del delito fiscal y su trascendencia respecto a la prescripción de la obligación tributaria». En: *La prescripción tributaria y el delito fiscal*. Cap. II. (Id. vLex: VLEX-245941).

1.2. Actores

En cada uno de los momentos en que existe la posibilidad de detectar que un contribuyente ha cometido un delito fiscal, hay un funcionario que representa a la Hacienda Pública y que ejerce, con mayor o menor incidencia, una función instructora. Ello conlleva un alto grado de responsabilidad teniendo en cuenta, además, que ostenta el rango de agente de la autoridad⁵¹, y las actas que extiende en los procedimientos de inspección tienen «naturaleza de documentos públicos y hacen prueba de los hechos que motiven su formalización, salvo que se acredite lo contrario»⁵².

Evidentemente, no tiene la misma repercusión el informe que realiza el actuario que en fase de inspección advierte de actos constitutivos de delito, que el que a posteriori y tras su estudio elaborará el inspector-jefe. El artículo 32.3 del RGRST, indica cuáles son las atribuciones y en qué modo debe proceder dicho inspector-jefe. Este estudiará la documentación y el informe preceptivo que se le entrega, y podrá solicitar «cuantos informes estime oportunos», por lo que, para la elaboración de sus conclusiones, contará con más datos. Sorprendentemente, en el mismo artículo se le instaba a que acordase «la audiencia al interesado», lo que resultaría muy eficaz en caso de ser posible⁵³, puesto que permitiría al virtualmente inculpado estar informado de su nueva condición, y no tan solo alegar lo que considerase oportuno, sino al mismo tiempo manifestar cuál fue la interpretación de las normas que efectuó y en la que se sustentan (pretendidamente) sus actos tributarios, formando parte ello de su defensa.

El haber inhabilitado el trámite de audiencia perjudica al contribuyente, al que se le entorpece notablemente su labor de defensa. Alonso GONZÁLEZ subraya:

«Debido a su carácter contradictorio [procedimiento de la Administración Tributaria], cabe esperar que la intervención del administrado en el procedimiento le permita aportar algo en su favor toda vez que son sus derechos los que van a resultar afectados como consecuencia de ese procedimiento administrativo⁵⁴.»

Asimismo, la exclusión de este medio para ser escuchado, en un momento del procedimiento en el que se dirime si el informe a redactar será favorable, o no, a que se traslade el tanto de

⁵¹ LGT, artículo 142.4.

⁵² LGT, artículo 144.1.

⁵³ La Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal, en su disposición transitoria séptima señala «Supresión del trámite de audiencia en el delito fiscal». Esta disposición se trasladó a la LGT vigente, por lo que se eliminó del artículo 180.1 que en su origen sí incluía dicho trámite: «Si la Administración tributaria estimase que la infracción pudiera ser constitutiva de delito contra la Hacienda Pública, pasará el tanto de culpa a la jurisdicción competente o remitirá el expediente al Ministerio Fiscal, *previa audiencia al interesado* (...)».

⁵⁴ ALONSO GONZÁLEZ, L. M. ob. cit. pág. 19.

culpa al Ministerio Fiscal, por entender que pueda existir un hecho delictivo, puede dar lugar a una indefensión del contribuyente, ya que tal y como señala el Tribunal Supremo⁵⁵:

«La indefensión se define como aquella situación que se produce cuando el titular de un derecho o interés discutido se ve imposibilitado para obtener o ejercer los medios legales suficientes para su defensa, y sin que tal vicio de omisión pueda subsanarse con las posibilidades de defensa atribuidas a los recursos que posteriormente a la producción del acto combatido puedan plantearse, cuando a consecuencia de la falta de audiencia el administrado ha sido privado de la facultad de introducir en el expediente los elementos fácticos o jurídicos de la oposición que la Administración debía tener en cuenta antes de producir el acto definitivo.»

En este caso, la eliminación del trámite de audiencia no solo limita al obligado tributario en sede administrativa, sino que a causa de la inaudición por parte del funcionario de la Administración y por falta de información del mismo, es la ley la que priva, a este último, de poder reconsiderar un informe inicialmente desfavorable, y retomar el expediente en la sede en la que se encuentra. En caso de errar y llegar a la jurisdicción penal, todavía se acentúa más la vulneración del derecho a la no autoincriminación, dado que, si bien el imputado podrá defenderse, partirá en desventaja frente a la acusación, que no debe olvidarse que es el propio Estado. Con los datos que él ha aportado y sin haber sido escuchado con anterioridad, deberá sufrir un proceso de consecuencias gravosas, a pesar de que finalmente resulte no culpable.

En la exposición de motivos de la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal, se justifica la supresión del trámite de audiencia del siguiente modo:

«La existencia de este trámite suponía la concesión de un privilegio a la delincuencia fiscal respecto de otros tipos de delincuencia pues en ningún otro delito de carácter público se condiciona la correspondiente denuncia o querrela a un trámite de audiencia previa al interesado.»

Al respecto de lo transcrito, dos consideraciones. La primera, en ningún otro delito de carácter público existe un previo en que el imputado esté obligado por ley a aportar prueba en su contra. La segunda, no cabe más que mostrarse en total acuerdo, de nuevo, con Alonso GONZÁLEZ cuando subraya, «lamentablemente, semejante aseveración revela una asunción implícita por parte del legislador de la presunción de culpabilidad para todos aquellos a quienes la Administración Tributaria, en sede de inspección fiscal, pretende la imputación de delitos contra la Hacienda Pública»⁵⁶.

⁵⁵ STS de 3 de mayo de 1980 (RJ 1980, 2772).

⁵⁶ ALONSO GONZÁLEZ, L. M. ob. cit. pág. 25.

Tras el estudio del caso y la emisión del informe preceptivo por parte del inspector-jefe y si este es favorable a la traslación del expediente a la jurisdicción penal, entregará toda la documentación bien al delegado especial, bien al director de departamento correspondiente⁵⁷. Este será quien, en última instancia, y tras revisar el expediente, dé traslado efectivo a la jurisdicción penal. Por el contrario, de no considerar que existen datos suficientes que avalen esta decisión, devolverá el expediente al momento del procedimiento administrativo en que se encontraba cuando se iniciaron las actuaciones descritas.⁵⁸ Hasta tres filtros pueden darse dentro de la Administración: el actuario, el inspector-jefe y finalmente el delegado especial o el director del departamento.

Por último, debe mencionarse al actor más importante de todo este proceso, que no es otro que el contribuyente. Al haberse eliminado el trámite de audiencia y no determinar el RGRST en qué momento se comunicará al obligado tributario el traslado de su expediente al orden penal, de nuevo puede generarse una situación de gran incertidumbre, en que el sujeto es conocedor de la suspensión del procedimiento administrativo, a causa de la detección de una posible infracción delictiva, pero no sabe cuándo se le comunicará la resolución del delegado especial, si le es comunicada, puesto que las prevenciones normativas lo que intentan impedir es que el imputado sepa que se encuentra inmerso en un proceso penal, hasta que se encuentre en ámbito jurisdiccional, con el ánimo de impedir, de ese modo, una supuesta destrucción de documentos, archivos, etc.

1.3. El bien jurídico a proteger

A buen seguro que el legislador no tomaría tantas precauciones normativas, incluso pudiendo caer en la vulneración de derechos fundamentales, si no considerase que el bien jurídico que debe protegerse es de suma importancia. Ya el hecho de que el fraude fiscal tenga la consideración de delito, es claro indicativo de la gravedad que se le otorga.

Ya se ha mencionado con anterioridad, que el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos es un deber constitucional. Por tanto, como el fraude fiscal afecta a que puedan sufragarse dichos gastos, no perjudica tan solo a un sector o parte de la población, sino a la sociedad en su conjunto.

El delito fiscal se encuentra dentro del Código Penal en el Título XIV, *De los delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social*. Es importante subrayar su ubicación pues muestra qué se quiere proteger y contra quién se comete el delito, es decir, el bien jurídico a proteger, y aunque en este caso sea la Hacienda Pública, este hecho requiere de cierta matización.

La Hacienda Pública, tal y como señala Simón Acosta, «no es en sí misma un bien jurídico protegido, sino uno de los instrumentos para hacer efectivo el principio de solidaridad social que

⁵⁷ RGRST, artículo 32.3, «según cuál sea el ámbito territorial del órgano actuante».

⁵⁸ RGRST, artículo 32.4.

se plasma en la contribución al sostenimiento de las cargas públicas»⁵⁹. Si tan solo se contempla a la Hacienda Pública como órgano recaudador, no puede decirse que el mal causado afecte a todos los ciudadanos. Si, por el contrario, se contempla como órgano funcional, es decir, su actividad recaudatoria tiene expresa incidencia en la redistribución de la riqueza, que lleva a cabo el Estado en función de los recursos que obtiene, entre ellos los derivados de la recaudación fiscal, el mal causado sí es general, y por tanto, puede decirse que el bien jurídico a proteger «es la *función* de la Hacienda Pública, en cuanto que representa un interés que va a afectar a toda la sociedad»⁶⁰.

El daño generado con el delito fiscal tiene gran incidencia en la vida de todos los ciudadanos, y por tanto debe castigarse como así recoge el CP. Por ello, la Agencia Tributaria tiene la obligación de velar por el cumplimiento, por parte de los contribuyentes, de las obligaciones fiscales, y así lo hace a través de los procedimientos establecidos por la norma en sede administrativa.

La detección de una infracción que puede derivar en delito fiscal, como ya se ha dicho, se realiza a través de la documentación solicitada al contribuyente y que este ha presentado bajo la amenaza, normativa, de que si no lo hace se le sancionará. No puede ignorarse entonces qué sucede con la documentación que sustancia la infracción, cuando el expediente es trasladado a la jurisdicción penal.

2. ASUNCIÓN DE LA PRUEBA ADMINISTRATIVA POR LA JURISDICCIÓN PENAL

En virtud del artículo 25.3 de la CE, «La Administración civil no podrá imponer sanciones que, directa o subsidiariamente, impliquen privación de libertad». Este mandato constitucional evidencia que el procedimiento tributario y el penal tienen caracteres muy distintos, pues como se ha ido reiterando, uno pertenece al ámbito de la Administración Tributaria y otro al judicial. Ello provoca que se generen serias incompatibilidades debido al distinto grado de protección al contribuyente que impera en uno y otro. Si bien deben respetarse, en ambos casos, las leyes y los principios constitucionales, es necesario prestar mayor celo cuando se entra en la esfera penal, pues de sus sentencias de culpabilidad se deriva la consecuencia más gravosa, la privación de libertad.

A causa de ello, se prevén una serie de garantías para el imputado que en el procedimiento administrativo no existen. Los medios de defensa se inician con la asistencia de un letrado que deberá defender al imputado, y se activan derechos fundamentales dentro del proceso que, de

⁵⁹ SIMÓN ACOSTA, E. «Delitos contra la Hacienda Pública». En: *Cuestiones Tributarias Prácticas*. CASADO OLLERO, G. et ál. 2.ª ed. Madrid: La Ley, 1990, pág. 567.

⁶⁰ RUIZ RESCALVO, M. DEL P. «Los elementos esenciales del delito fiscal y su trascendencia respecto a la prescripción de la obligación tributaria». En: *La prescripción tributaria y el delito fiscal*. Cap. II. (Id. vLex: VLEX-245941).

no respetarse con rigor, no solo vulnerarían garantías constitucionales, sino que conllevarían la nulidad del proceso. Entre ellos los derechos a no inculparse, a no declararse culpable y a la presunción de inocencia.

El orden penal no permite acciones ilegales para la obtención de prueba aunque con ellas se pueda demostrar la culpabilidad de un criminal que, de otro modo, quedará en libertad. Es cuidadosamente exigente en el respeto al marco constitucional, y es en este punto donde la traslación de documentación, posiblemente inculpativa, de una esfera a otra, no parece estar muy próxima al espíritu que informa a esta jurisdicción.

2.1. La utilización de lo obtenido previamente

La LGT, en su artículo 95.1 a), autoriza a que se dé traslado, desde la Administración Tributaria al Ministerio Fiscal, de la información obrante en el expediente administrativo del contribuyente.

El problema radica en que no se discrimina qué información puede trasladarse y qué otra no. No es lo mismo la información obtenida por la Agencia Tributaria que, de forma mecánica y por cumplimiento de la norma, ha recibido de los movimientos con incidencia fiscal del contribuyente (liquidaciones en su periodo de pago, datos aportados por terceros, etc.), y que forman parte del normal funcionamiento de la gestión de los tributos, que aquella información que ha aportado el obligado tributario en un procedimiento de comprobación, inspección o sancionador, bajo la amenaza de sanción en caso de no cooperar⁶¹.

Corresponde a la Administración demostrar que la información obtenida bajo amenaza de sanción es la misma, o implica el mismo grado de inculpativa, que la documentación que hubiera presentado, de todos modos, el contribuyente en caso de haber sido imputado directamente en un proceso penal con la asistencia de su letrado. Si es capaz la Agencia Tributaria de probar dicho extremo, entonces no se produciría la vulneración de ningún derecho; en caso contrario, sí se están menoscabando las garantías tanto procedimentales como constitucionales. Pero resulta harto difícil demostrar que un contribuyente decida inculpativa, a priori, en sede penal siendo connotador de las consecuencias que de ello pueden derivarse.

Podría deducirse entonces, que al no poder utilizar la información obtenida por la Agencia Tributaria, se está dejando al Estado indefenso ante los contribuyentes que cometen fraude fiscal. Sin embargo, en el orden penal esta carencia quedará contrarrestada por la investigación que efectúe el Juez instructor, así como por los señalamientos que impliquen el registro de locales,

⁶¹ Así la STEDH en *Saunders vs. Reino Unido*, de 17 de diciembre de 1996 (R. 1996-VI), señala que el derecho a no autoincriminarse «no se extiende al uso, dentro de un procedimiento penal, de datos que se han podido obtener del acusado recurriendo a poderes coercitivos pero que existen independientemente de la voluntad del sospechoso» § 69. En: GARCÍA BERRO, F.: ob. cit. pág. 22.

incautación de documentos, etc., y que facilitarán al Tribunal la información que se precise, sin solicitar del inculcado que aporte la prueba en contra, lo que vulnera su derecho.

2.2. La inversión de la carga de la prueba

«La prueba completa de la culpabilidad del imputado [en el proceso penal] debe ser suministrada por la acusación, imponiéndose la absolución del inculcado si la culpabilidad no queda suficientemente demostrada»⁶². Ello implica que, en el momento en que al inculcado se le integra en la jurisdicción penal, deberá ser el Ministerio Fiscal, como acusación pública, quien pruebe que es culpable.

Cuando coactivamente y formando parte de un procedimiento completamente distinto al judicial, se ha obligado al contribuyente a confesar su delito mediante la aportación de documentos incriminatorios, la consecuencia en el orden penal es que se produce una inversión de la carga de la prueba. Pues en caso de admitirse la documentación aportada, por el sospechoso a la Agencia Tributaria, sería este quien en el juicio penal debería demostrar su inocencia.

Se elimina de facto la presunción de inocencia. Pues no puede preverse ninguna duda sobre la culpabilidad en el juzgador, cuando es el propio acusado quien se confiesa culpable a través de la documentación, por él aportada, que así lo prueba. Sin embargo, no se ve afectado el principio *in dubio pro reo* que «solo entra en juego si, después de valoradas las pruebas obtenidas y practicadas con observancia de aquellas garantías [procesales], restan dudas al juzgador sobre la comisión del delito»⁶³. Ya que, por lo comentado reiteradamente, las garantías procesales inherentes al proceso penal, en el caso de la prueba aportada por parte de la Administración Tributaria y utilizada por el Ministerio Fiscal, no se respetan, y es premisa necesaria para que quede afectado este principio.

III. SOLUCIONES DOCTRINALES PROPUESTAS

Numerosos son los artículos doctrinales referidos al conflicto que se plantea en este estudio. Ello corrobora que se trata de una cuestión controvertida, que no tiene una respuesta única. No obstante, y a pesar de existir voces discordantes en algunas de las interpretaciones normativas que se proponen, existe un gran consenso a la hora de señalar que el derecho a la no autoincriminación debe respetarse en cualquier procedimiento sancionador, tanto administrativo como penal.

Se proponen dos soluciones doctrinales, entre las que se dan coincidencias y divergencias. Pero lo que ambas persiguen es la aplicación de las garantías constitucionales, reforzadas por los Convenios y Tratados internacionales referentes a los Derechos Humanos. Ello sin menoscabar, el importante papel que lleva a cabo la Agencia Tributaria, y que es base y fundamento para que

⁶² ARMENTA DEU, T.: ob. cit. pág. 237.

⁶³ ARMENTA DEU, T.: ob. cit. pág. 242.

pueda acatarse el mandato constitucional del artículo 31.1, de colaboración de todos en el sostenimiento de los gastos públicos, y del artículo 31.2, pues, para que el Estado pueda llevar a cabo una redistribución equitativa de la riqueza y los recursos públicos, estos deben existir previamente.

Se expone, por tanto, la visión que sobre esta cuestión sostienen los Catedráticos de Derecho Financiero y Tributario, Ángel AGUALLO AVILÉS y Ramón FALCÓN Y TELLA.

1. ÁNGEL AGUALLO AVILÉS

La posición doctrinal defendida por Ángel Aguallo encuentra su fundamento en un cuidadoso y exhaustivo estudio de la jurisprudencia del TEDH, y su comparativa con la misma elaborada por el TC. A su vez, no cesa en reiterar la preeminencia del mandato constitucional que obliga al Estado español a interpretar y, por ende, a trasladar a su normativa aquello que el TEDH, como máximo intérprete del CEDH, manifiesta en sus Sentencias referidas al derecho a no inculparse. A través de las divergencias que se dan entre un sentido jurisprudencial y otro, el profesor AGUALLO desgrana cuál es su posición respecto a la vulneración del derecho a la no autoincriminación en el procedimiento sancionador, tanto administrativo, como penal.

No obstante, no se trasladarán a este estudio los análisis que el autor realiza de dichas divergencias, pero sí se expondrá cuál es su posicionamiento respecto a la inaplicación de este derecho en los procedimientos mencionados, respaldado en la mayoría de las ocasiones por el TEDH, así como cuál es la *solución* que propone.

Para poder, posteriormente, determinar cuáles son las líneas doctrinales propuestas por Ángel AGUALLO, se procede a describir cuáles son las premisas conceptuales de las que parte. Dicha descripción contará, por este orden, con la delimitación que otorga el autor al derecho a no inculparse; las manifestaciones en que puede darse este derecho; la consideración de coacción legal y en qué afecta al derecho estudiado; la aportación de prueba como requisito de autoincriminación; acusado y acusación en materia penal; procedimientos en que opera el derecho a no inculparse; información requerida; y el momento en que se vulnera el derecho a no inculparse.

1.1. Premisas conceptuales

«Entendemos que el contenido del derecho a no autoincriminarse viene delimitado fundamentalmente por su conexión *con una de las manifestaciones del principio de presunción de inocencia: la que sitúa la acusación en la carga de la prueba*»⁶⁴. El establecimiento de un marco en

⁶⁴ AGUALLO AVILÉS, A.; BUENO GALLARDO, E. «El contenido del derecho a no autoincriminarse: en especial, divergencias entre la Jurisprudencia del Tribunal Constitucional Español y la del tribunal Europeo de Derechos Humanos». En: *Estudios jurídicos en memoria de don César Albiñana García-Quintana*. ALBIÑANA CIVETI, C. (coord.); et ál. Madrid: Ministerio de Economía y Hacienda, Instituto de Estudios Fiscales, 2008. Vol. II pág. 1.365.

que, desde el inicio, se ubica al derecho a no inculparse en un rango sumamente elevado, considerando además, que a través de su vulneración se menoscaban principios irrenunciables como la presunción de inocencia y la carga de la prueba, marcan el tratamiento que a este derecho dará el autor en todo su posicionamiento.

El derecho a no inculparse puede manifestarse de dos modos. El primero de ellos consiste en que, el sujeto que se halle incurso en un procedimiento punitivo, puede no aportar aquella información que pueda inculparle y que le sea requerida por el poder público. El segundo⁶⁵, se basa en que la información obtenida de un sujeto, *mediante coacción* o inducción del poder público, en cualquier procedimiento, no pueda ser utilizada para inculparle en un proceso penal, o sancionador administrativo⁶⁶.

Puede observarse que aparece la expresión «mediante coacción», ello se debe a que es una de las bases, aunque no imprescindible, para que pueda considerarse vulnerado el derecho a la no autoinculpación. Como coacción, se entiende cualquier forma de presión o amenaza de sanción que dé lugar a una vulneración de la voluntad del sujeto, llevándole a realizar manifestaciones o a aportar documentación, que podrá resultar inculpativa y que de no existir dicha coacción no hubiese aportado.

Las coacciones pueden ser ilegales o legales; respecto a las primeras no se hace ningún tipo de valoración pues quedan excluidas por su propia naturaleza, y solo se valoran las directas, que son las sustentadas en una norma. Pero, tal y como señala Ángel AGUALLO,

«Incluso una coacción que, en principio, no solo estaba autorizada por la ley, sino que, además, por la naturaleza del procedimiento en que se ejerció, no estaba prohibida por el artículo 6.1 del CEDH, puede acabar siendo indebida porque los datos obtenidos coactivamente se emplearon con posterioridad para fundamentar la imposición de una medida punitiva contra el afectado⁶⁷.»

Aquí se muestra, de nuevo, el segundo de los modos en que el derecho a no inculparse puede manifestarse. La coacción directa, en sí misma, no vulnera el derecho referido. Más al contrario, en algunos procedimientos, como en el de la inspección tributaria, puede incluso resultar imprescindible para que no se desvirtúe su naturaleza. Pero en dicha coacción siempre existe la pretensión de doblegar la voluntad del sujeto, puesto que, «si es coacción prevista en la ley, debe ser suficiente. De lo contrario, el legislador habría establecido otra diferente»⁶⁸.

⁶⁵ Esta segunda de las manifestaciones, en relación a la vulneración del derecho a no inculparse al aportar información a la Agencia Tributaria, es la que mayor incidencia tiene en las posiciones doctrinales que hacen referencia a este conflicto.

⁶⁶ STEDH Saunders vs. Reino Unido, § 67.

⁶⁷ AGUALLO AVILÉS, A.; BUENO GALLARDO, E.: ob. cit. pág. 1.370.

⁶⁸ Ob. cit. pág. 1.373.

De este modo, cuando un sujeto es obligado a aportar material incriminatorio, mediante coacción, se presume que no lo hace de un modo voluntario. Ello puede contradecirse en los casos en que el contribuyente inspeccionado firma una diligencia, al inicio de la inspección, manifestando que toda la documentación que aporte la entregará de forma voluntaria⁶⁹.

Otra de las premisas relevantes es la necesidad de que el sujeto se vea obligado a aportar prueba. Ello da lugar a que deba hacerse una distinción entre lo que supone la prueba aportada y la soportada.

Se aporta prueba cuando el sujeto se ve obligado a realizar manifestaciones verbales incriminatorias, mediante una declaración. Lo mismo sucede, cuando se aportan elementos materiales incriminatorios, como, por ejemplo, documentación⁷⁰. La Administración Tributaria vulnera el derecho a la no autoincriminación, cuando requiere información, posiblemente inculpatoria, sin tener la certeza de que realmente existe, sino tan solo porque intuye su existencia y desea utilizarla con fines punitivos⁷¹.

Por el contrario, se soporta prueba cuando el sujeto debe tolerar o soportar la acción del poder público para obtener aquello de lo que conoce su existencia, y es necesario para probar la comisión de un acto punible. En este caso, el administrado no podrá reclamar su derecho a no inculminarse cuando el material se obtenga a través de un registro efectuado mediando orden judicial. Aquí no opera la voluntad del contribuyente, no existe coacción porque la información no es aportada, sino obtenida.

Todo lo mencionado debe tener lugar en un escenario en que existan un acusado y una acusación en materia penal. Sin embargo, el significado que a estos términos se atribuye es mucho más amplio que el habitual, pues se contextualizan en la vulneración del derecho a no inculparse.

Acusado no es tan solo aquel que, en el ámbito de un proceso penal, es imputado formalmente, sino que también lo es el «sospechoso actual o potencial»⁷², debiendo respetarse, por tanto, todas las garantías inherentes a su condición.

Una vez clarificado este concepto, debe determinarse qué se entiende por acusación en materia penal, pues tal y como señala la jurisprudencia del TEDH:

⁶⁹ El problema surgirá si a lo largo del procedimiento cree que puede vulnerarse su derecho y desea hacer una manifestación en contrario. Es posible que entonces no la haga por temor a la coacción, que dejó inoperativa, con su manifestación inicial.

⁷⁰ AGUALLO AVILÉS, A.; BUENO GALLARDO, E.: ob. cit. págs. 1.376-1.377.

⁷¹ STEDH Funke vs. Francia. § 44.

⁷² AGUALLO AVILÉS, A.; BUENO GALLARDO, E.: ob. cit. pág. 1.384.

«La noción de "acusación en materia penal», como tantas otras que se contienen en el CEDH, es un "*concepto autónomo*", esto es, un concepto que tiene un significado propio deducible del Convenio, independiente del que los Estados firmantes puedan otorgarle en sus legislaciones internas⁷³.»

Del concepto aplicado según el CEDH, se considera acusación en materia penal la que tiene lugar en cualquier procedimiento, cuya consecuencia sea la imposición de una medida punitiva; asimismo, también reciben tal consideración los *procedimientos de naturaleza investigadora o inquisitiva*, en los que solo se recaba información que, posteriormente, será utilizada para basar la acusación en un procedimiento punitivo; por último, existe acusación penal, en todos aquellos procedimientos que pueden concluir con una sanción, aunque su finalidad sea otra⁷⁴. Estos son por tanto, los procedimientos en que opera el derecho a no inculparse.

Evidentemente, la información que se requiera deberá tener un carácter autoinculpatario, esto no se produce cuando se garantiza que lo aportado no podrá usarse en un proceso punitivo. Sin embargo, si la información se requiere al acusado en uno de los procedimientos establecidos como acusación en materia penal, se presumirá inculpativa, independientemente de cual sea su naturaleza⁷⁵.

Finalmente, el derecho a no inculparse se ve vulnerado en dos supuestos para el caso que nos ocupa. El primero, cuando la información que ha obtenido el poder público, mediando acusación en materia penal⁷⁶, ha sido aportada por el sujeto a causa de coacción o engaño, y la misma se utiliza para sancionarle o condenarle. El segundo supuesto, cuando al acusado en un procedimiento punitivo «se le sanciona por no colaborar, *aunque finalmente no resulte sancionado en el procedimiento principal*»⁷⁷.

1.2. Línea doctrinal propuesta

Tras determinar las premisas conceptuales en que se basan las aportaciones del profesor Ángel AGUALLO, se procede a desgranar las conclusiones que de su trabajo se derivan. Entre ellas, algunas muestran un total acuerdo con lo hasta ahora argumentado, sobre todo con la jurisprudencia del TEDH; y otras, un desacuerdo mucho más severo con la jurisprudencia del TC.

⁷³ Ob. cit. pág. 1.381.

⁷⁴ La LGT artículo 208, señala que «el procedimiento sancionador en materia tributaria se tramitará de forma separada a los de aplicación de los tributos (...)», sin embargo, ello no tiene efectividad en cuanto a la aportación autoinculpativa, puesto que la información obtenida en el procedimiento inspector se traslada al proceso sancionador, artículo 210.2.

⁷⁵ STEDH J.B. vs. Suiza, de 3 de mayo de 2001 (R. 2001-III) § 66.

⁷⁶ Cfr. pág. 89.

⁷⁷ AGUALLO AVILÉS, A.; BUENO GALLARDO, E.: ob. cit. pág. 1.387.

Ángel AGUALLO considera que en contraposición a lo que manifiesta el TC, el derecho a no inculparse no opera tan solo en el orden penal, sino que también lo hace en el procedimiento administrativo sancionador, situando así en un mismo plano tanto a uno como a otro, por tener ambos carácter punitivo. Sin embargo, no se considerará vulnerado el derecho a no inculparse, cuando la Agencia Tributaria sancione a un contribuyente, amparándose en el artículo 191 de la LGT, por no presentar en plazo una liquidación tributaria. Ello se debe a que la coacción que se ejerce es la debida, es decir, no se le requiere información tras la posible comisión de un ilícito, sino con anterioridad a este, por lo que la información aportada no puede tener carácter autoincriminatorio.

Por el contrario, cuando la Agencia Tributaria, en un procedimiento de comprobación o inspección, requiera al contribuyente para que aporte información bajo coacción, este sí puede invocar el derecho a no inculparse, puesto que, a pesar de que existe una separación formal en la LGT de los procedimientos de inspección y los sancionadores, dicha información no podrá ser utilizada en ningún procedimiento ni sancionador, ni penal, para sancionarle o condenarle.

A su vez, en contradicción, de nuevo, con la línea jurisprudencial del TC, Ángel AGUALLO considera, que:

«Cuando el procedimiento de inspección tributaria tiene la doble finalidad de liquidar la cuota tributaria y los intereses de demora y sancionar las eventuales conductas infractoras,⁷⁸ los obligados tributarios inspeccionados son "acusados en materia penal" (...), razón por la cual tienen el derecho a *no suministrar* la información que se les reclama con fundamento en el derecho a no autoincriminarse⁷⁹.»

Por último se ha de destacar, que el autor considera que debe mantenerse, del mismo modo en que lo hace el TEDH, una *concepción amplia* del derecho a no inculparse, puesto que «hay que defender que el derecho protege frente a las maniobras de los poderes públicos destinadas a que el sujeto se autoincrimine»⁸⁰.

1.3. Interpretación de la doctrina de Ángel Aguallo

Si se lleva a la práctica lo propuesto por el profesor AGUALLO, con la normativa actual vigente, lo que resulta es que un contribuyente que, en fase de comprobación o inspección, sea requerido para que aporte documentación a la Administración Tributaria, a poco que sos-

⁷⁸ Cfr. pág. 90. Como ya se ha señalado, a pesar de la separación formal de los procedimientos inspector y sancionador en la LGT, la realidad es que materialmente no existe dicha separación por autorizar la propia norma la transmisión de la información de un procedimiento a otro.

⁷⁹ AGUALLO AVILÉS, A.; BUENO GALLARDO, E.: ob. cit. pág. 1.394.

⁸⁰ Ob. cit. pág. 1.395.

peche que ha cometido algún acto constitutivo de infracción, o aún más grave, constitutivo de delito fiscal, a pesar de no haberlo pretendido en absoluto, deberá negarse a aportar la documentación requerida, invocando el derecho a no inculparse. Ello le obligará a pagar las sanciones que se correspondan a su falta de colaboración con la Agencia Tributaria, aunque en realidad es posible que no haya cometido infracción alguna, ni haya incurrido en fraude fiscal. Si además desea recurrir las sanciones que le han sido injustamente impuestas, deberá iniciar un periplo judicial que le llevará, dado que con la tendencia jurisprudencial del TC, no se le dará la razón, a terminar, no se sabe cuánto tiempo después, en el TEDH, donde posiblemente sí se la den.

La propuesta doctrinal de Ángel AGUALLO es profundamente garantista con el respeto de los derechos fundamentales; en este caso concretamente con el derecho a no inculparse, en cuanto a que quien ejerce el poder coactivo es el poder público y por tanto, el contribuyente se sitúa en un plano de inferioridad, que debe protegerse. Esta posición se comparte plenamente.

La solución, que se entrevé, es un cambio normativo, que pasaría por hacer efectiva la prohibición de que todo aquello obtenido por la Administración Tributaria con coacción, pueda ser utilizado o trasladado a los procedimientos tanto sancionador, como penal, posteriormente.

2. RAMÓN FALCÓN Y TELLA

La posición doctrinal defendida por Ramón FALCÓN Y TELLA, al igual que la de Ángel AGUALLO, encuentra su fundamento en la jurisprudencia del TEDH. Al mismo tiempo, también muestra su desacuerdo con la interpretación que al respecto efectúa el TC, en cuanto al derecho a no inculparse dentro de un procedimiento de inspección tributaria.

Sin embargo, a diferencia de su predecesor, utiliza la normativa tributaria estatal, para, en virtud de algunas modificaciones interpretativas de la ley, garantizar sin demasiados cambios el derecho a no inculparse en los procedimientos de la Administración Tributaria, que pueden desembocar en sanciones o penas privativas de libertad.

No obstante, y a pesar de resultar en su mayoría coincidentes con las del profesor AGUALLO, aun a riesgo de resultar un tanto repetitivo, pasarán a señalarse las premisas conceptuales de las que parte este autor.

2.1. Premisas conceptuales

Existe el deber, por parte de los poderes públicos, de acatar la jurisprudencia del TEDH, no tan solo porque el CEDH forme parte del ordenamiento jurídico español, sino porque existe un mandato constitucional que así lo ordena en el artículo 10.2 de la CE.

Así, las expresiones recogidas en el artículo 6 del CEDH deben interpretarse de un modo extensivo, ya que tienen un carácter autónomo, independientemente de cómo se conceptualicen en la normativa interna de cada Estado. Por ello, en los procedimientos administrativos de los que pudieran derivarse sanciones, el contribuyente afectado deberá considerarse acusado en materia penal. Es más, «tratándose de consecuencias penales o sancionadoras, basta la posibilidad indirecta de las mismas para que sea de aplicación el convenio»⁸¹. A su vez, se determina como persona acusada, el sujeto que se encuentra afectado en un procedimiento administrativo que pueda derivar en pena o sanción.

Partiendo entonces de lo dicho, es el propio TEDH quien señala, que el derecho a no inculparse debe extenderse al ámbito tributario en aquellos supuestos que puedan derivar en sanciones o en penas privativas de libertad. Sin embargo, el TC continúa ignorando dicha línea jurisprudencial y manifiesta que la información que preste el obligado tributario en un procedimiento inspector, no supone que se produzca una autoincriminación, atendiendo al sentido que tal derecho tiene en el artículo 24 de la CE.

Las sanciones forman parte del *ius puniendi* y es desde esta concepción, desde la que se admite que la posibilidad de su imposición utilizando la información facilitada por el obligado tributario en un procedimiento inspector, vulnera el derecho a la no autoincriminación.

La Administración Tributaria podrá exigir la realización de las obligaciones formales a los contribuyentes, entre ellas las de presentar las liquidaciones que corresponda, la llevanza de libros y registros, la realización de pagos a cuenta, la conservación de comprobantes o justificantes, e incluso el deber de ingresar. En caso de no llevarse a cabo, tendrá la obligación de sancionar la infracción que suponga la desatención de dichas obligaciones y en este caso no podrá invocarse el derecho a la no autoincriminación⁸². Lo que no podrá, es obligar al contribuyente a aportar documentación inculpativa que, a posteriori, será utilizada en un procedimiento sancionador o penal, porque entonces sí se activa la vulneración del derecho a no inculparse tal y como dispone el TEDH. El modo de no afectar a este derecho, sería la total y efectiva separación entre el procedimiento inspector y el sancionador o penal. Pero como ya se ha manifestado en reiteradas ocasiones en este estudio, con la normativa vigente, ello es inviable.

De esto último puede deducirse, que si la Administración precisa de información complementaria para dirimir si un contribuyente ha cometido una infracción, deberá obtenerla, por ejemplo, de un tercero. Por lo que entonces no se vulnerará tampoco el derecho a no inculparse.

Lo que no se admite, tal y como señala Ramón FALCÓN Y TELLA, es que:

⁸¹ FALCÓN Y TELLA, R. «Un giro trascendental en la jurisprudencia del Tribunal de Estrasburgo con incidencia inmediata en el procedimiento inspector: el derecho a no declarar». *Quincena Fiscal*, 1995, núm. 22, pág. 2.

⁸² Ob. cit. pág. 3.

«La sanción por dejar de atender un requerimiento puede ser superior a la que correspondería en caso de que no se conservara el documento o dato requerido, lo que (...) conlleva la incompatibilidad con el artículo 6 del Convenio (y por tanto con el art. 24 de la Constitución) del artículo 142.3 de la LGT (salvo que se interprete correctivamente)⁸³.»

De esta manifestación realizada por el profesor FALCÓN Y TELLA se desprende su aportación doctrinal, pues, como se verá, la Administración Tributaria tiene instrumentos suficientes como para, sin coaccionar al contribuyente para que facilite la información, sancionarle.

2.2. Línea doctrinal propuesta

Tras desarrollar las premisas conceptuales, se evidencia la existencia de interpretaciones equivalentes entre Ángel AGUALLO y Ramón FALCÓN Y TELLA, sobre todo en lo referente a la jurisprudencia del TEDH y su valoración respecto al derecho a no inculparse en el procedimiento inspector.

No obstante, y a diferencia del profesor AGUALLO, Ramón FALCÓN Y TELLA va más allá, viendo en la propia norma recursos para, sin desvirtuar la función de la Administración Tributaria, no vulnerar el derecho a no inculparse del contribuyente.

El artículo 53.1 de la LGT determina en qué supuestos se llevará a cabo una estimación indirecta, para que la Agencia Tributaria pueda realizar una valoración de la base imponible, correspondiente a la liquidación de un obligado tributario. Dichos supuestos son:

- a) La falta de presentación de declaraciones, o presentación de declaraciones incompletas o inexactas.
- b) Resistencia, obstrucción, excusa o negativa a la actuación inspectora.
- c) Incumplimiento sustancial de las obligaciones contables o registrales.
- d) Desaparición o destrucción, aun por causa de fuerza mayor, de los libros y registros contables, o de los justificantes de las operaciones anotadas en los mismos.

Es a partir de la aplicación de este artículo, que en caso de que un contribuyente, bien invoque su derecho a no inculparse en un procedimiento inspector,⁸⁴ bien señale que no ha llevado a cabo las obligaciones fiscales pertinentes⁸⁵, la Administración Tributaria «procederá a

⁸³ Ob. cit. pág. 4.

⁸⁴ Artículo 53.1 b) de la LGT.

⁸⁵ Artículo 53.1 c) de la LGT.

determinar su renta o la cuantía defraudada en el tributo que se trate a través de una estimación indirecta, con la imposición también de las sanciones por las infracciones graves que hayan logrado acreditarse»⁸⁶.

De este modo, señala el profesor Falcón y Tella, se consigue:

«equiparar la situación de quien no lleva libros o no conserva facturas u otros antecedentes con trascendencia tributaria (y le resulta materialmente imposible facilitar tales documentos a la inspección) con la de aquellas personas que teniendo en su poder dicha documentación optan por no facilitarla al actuario, porque piensan que puede resultar perjudicial a sus intereses⁸⁷.»

Queda claro entonces, que al no existir aportación de documentación por parte del acusado, este no podrá invocar el derecho a no inculparse, puesto que no se producirá tal autoinculpación.

2.3. Interpretación de la doctrina de Ramón Falcón y Tella

El que desde la propia norma pueda evitarse la vulneración de un derecho fundamental, sin menoscabar la efectividad de la Agencia Tributaria en el ejercicio de sus funciones, es más que loable.

Sin embargo, en caso de ser aplicada la proposición doctrinal del autor, el contribuyente desde un inicio debiera manifestar la inexistencia de cualquier material o documentación con relevancia tributaria, para que así la Administración aplique directamente el artículo 53.1 c) de la LGT, practicándole una estimación indirecta. Si, por el contrario, en algún requerimiento del procedimiento inspector, el obligado tributario presenta documentación, y posteriormente, en otro requerimiento ya no quiere cooperar, se le sancionará según lo previsto en el artículo 203 de la LGT, y la documentación hasta el momento aportada, podrá utilizarse de forma lícita, en aplicación de la jurisprudencia del TC, en un proceso penal posterior. Momento en el cual, y según el criterio jurisprudencial de TEDH, sí se habrá vulnerado su derecho a no inculparse.

IV. PROPORCIONALIDAD ENTRE EL MEDIO Y EL FIN

Como se ha ido señalando, se plantea un conflicto entre lo que podríamos denominar un principio de interés general y un principio de interés individual.

⁸⁶ FALCÓN Y TELLA, R.: ob. cit. pág. 4.

⁸⁷ *Ibidem*.

En el primer caso estaría el deber que impone la CE en su artículo 31.1: «Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio».

Como puede verse, se trata de proteger el interés general, pues de la colaboración de todos, se derivará tanto la redistribución de la riqueza, como la mejora y el progreso en bienestar social, infraestructuras para los ciudadanos, y cuantas más cuestiones deban ser sufragadas por el gasto público. Si todos cumplen con el deber de tributar lo que les corresponde, ello beneficia a todos.

En el segundo caso estaría el derecho que otorga la CE en su artículo 24.1 y 2:

«1. Todas las personas tienen derecho a obtener la tutela judicial efectiva de los jueces y tribunales en el ejercicio de sus derechos e intereses legítimos, sin que, en ningún caso, pueda producirse indefensión.

2. Asimismo, todos tienen derecho al juez ordinario predeterminado por la ley, a la defensa y a la asistencia de letrado, a ser informados de la acusación formulada contra ellos, a un proceso público sin dilaciones indebidas y con todas las garantías, a utilizar los medios de prueba pertinentes para su defensa, a *no declarar contra sí mismo*, a no confesarse culpables y a la *presunción de inocencia*.»

Aquí se está otorgando un derecho, que ejercerá cada ciudadano individualmente, siempre y cuando se encuentre en sede judicial. Puede entenderse, que al tratarse de un derecho que protege a todos los ciudadanos y les otorga las garantías para impedir que el poder público abuse de su supremacía, adquiere cierto estatus de interés general, pero lo cierto es que se ejerce individualmente, aunque dicho carácter universal lo que hace es reforzar su consideración de principio.

Una vez encarados un derecho frente a otro, y tras desmenuzar, como se ha ido desarrollando, la normativa tributaria que afecta al caso, lo que se ha generado es un conflicto respecto a qué debe pesar más, el deber de contribuir, o el derecho a no inculparse.

Se plantea entonces el dilema, de si a aquel que ha incumplido su deber de tributar, hasta el punto en que su infracción pueda ser constitutiva de delito, se le debe respetar, o no, su derecho a no inculparse en un proceso penal. En caso de considerar que no, la información obtenida por la Agencia Tributaria, en un procedimiento inspector, podrá ser utilizada como medio para la obtención de su condena, es decir, de un fin. En caso de considerar que sí, que debe respetarse su derecho, se invalida el medio y resulta mucho más complejo alcanzar el fin. El problema es establecer una proporción justa entre medio y fin.

El TC, como se ha ido describiendo en las doctrinas desarrolladas, considera que no se vulnera tal principio cuando se obliga al sujeto a aportar información en un procedimiento tributario

y la misma es utilizada, a posteriori, para condenarle en el orden penal. Por el contrario, el TEDH, señala que sí, que en tales circunstancias se vulnera este derecho.

El que ni las propias líneas jurisprudenciales sean coincidentes, no hace más que reafirmar la complejidad de determinar qué derecho debe prevalecer sobre el otro. Asimismo, el hecho de que los dos principios sean mandatos constitucionales, y se encuentren ambos en el Título I, De los Derechos y Deberes Fundamentales; Capítulo II, Derechos y libertades de la Constitución⁸⁸, todavía lo dificulta más. Resolver el conflicto planteado resulta muy complejo. Es por ello, que se toma como guía a Robert ALEXY, y su *relación de la precedencia condicionada*⁸⁹.

Para poder trasladar al caso práctico la teoría propuesta por el profesor Alexy, se explicará cuáles son los parámetros sobre los que se basa, y posteriormente, utilizando la situación descrita con anterioridad y generadora de tantos artículos, estudios y libros, se propondrá qué derecho debe prevalecer sobre el otro.

1. LA REGLA DE LA PRECEDENCIA CONDICIONADA DE ROBERT ALEXY

Lo primero que debe realizarse, como señala Robert ALEXY, es una distinción teórico-estructural⁹⁰ de las normas de derecho fundamental que las dividirá en reglas y principios. Ello permitirá que los conflictos que puedan plantearse sean de más fácil resolución, ya que se dirimirán entre normas de iguales características. Sin embargo, no puede obviarse que ambas dicen *lo que debe ser*.

A continuación se describirán aquellas características propias de cada uno de los tipos de normas mencionados (reglas y principios), pudiendo así diferenciarlos con mayor facilidad, para, por último, ver en cada caso cómo se resuelven las controversias entre las normas de la misma condición.

Los principios son definidos por Alexy como «normas que ordenan que algo sea realizado en la mayor medida posible, dentro de las posibilidades jurídicas y reales existentes. Por lo tanto, los principios son *mandatos de optimización*».⁹¹ Es por ello, que, cuando surge un conflicto, deberá intentarse que el principio sea aplicable con la mayor intensidad, pero su cumplimiento puede

⁸⁸ A pesar de que ambos derechos se encuentran en el mismo Capítulo, no debe olvidarse que el artículo 24 está en la Sección 1.ª, *De los derechos fundamentales y las libertades públicas*, considerados estos los derechos que tienen mayor rango dentro de los derechos fundamentales; y el artículo 31, se encuentra en la Sección 2.ª, *De los derechos y deberes de los ciudadanos*. Por tanto, en un plano un tanto inferior, si se permite dicha calificación.

⁸⁹ ALEXY, R. *Theorie der Grundrechte*, Baden-Baden, 1985. Traducción al castellano de Ernesto Garzón Valdés: *Teoría de los derechos fundamentales*, 3.ª ed. Madrid: Centro de Estudios Constitucionales, 2001, pág. 92.

⁹⁰ ALEXY, R. ob. cit. pág. 81. Para Alexy, esta distinción, «constituye la base de la fundamentación iusfundamental y es una clave para la solución de problemas centrales en la dogmática de los derechos fundamentales».

⁹¹ Ob. cit. pág. 86.

graduarse en función de las posibilidades mencionadas. Los principios solo se entienden en «relación con otros principios, [dicha relación] es constitutiva para los principios»⁹².

Las reglas, por el contrario, «son normas que solo pueden ser cumplidas o no. Si una norma es válida entonces [ha] de hacerse exactamente lo que ella exige, ni más, ni menos»⁹³. Por tanto, o es válida o no lo es, no puede optimizarse en un caso concreto como si sucede con los principios.

Es fundamentalmente por esta distinción entre reglas y principios por lo que, cuando surgen contraposiciones entre normas de iguales características, tienen una forma distinta de resolución si son principios o si son reglas. Cuando se generan las controversias es porque al ser aplicadas independientemente, a un caso concreto, dos normas, dan lugar a soluciones incompatibles.

Cuando se trata de reglas, el autor denomina a las divergencias, *conflicto de las reglas*⁹⁴. Dicho conflicto solo tiene dos vías de solución. La primera de ellas es que una de las dos reglas debe invalidarse, puesto que como se ha dicho anteriormente las reglas ordenan, obligan, sin posibilidad de modular su grado de cumplimiento. La segunda, es introducir en una de las dos reglas en conflicto una *cláusula de excepción*, que permite que sea inaplicada en el caso concreto, por lo que no será preciso invalidarla, pues no resultará necesario que se cumpla en esa circunstancia.

En caso de no poder incluirse una cláusula de excepción, la regla deberá ser invalidada, puesto que «no puede ser el caso que valgan dos juicios concretos de deber ser recíprocamente contradictorios»⁹⁵. ALEXY indica cómo determinar cuál es la regla que debe invalidarse, aplicando reglas como *lex posterior derogat legi priori*, *lex specialis derogat legi generali*, o la jerarquía normativa⁹⁶.

Cuando se trata de principios, el autor denomina a las divergencias, *la colisión de principios*⁹⁷. A diferencia de las reglas no puede declararse inválido ninguno de ellos, pues siempre son válidos. Lo que sí sucede es que, ante unas circunstancias determinadas, un principio debe ceder ante el otro, pero si las circunstancias cambian, siendo los mismos dos principios, puede variar el orden de prelación. «Esto es lo que se quiere decir cuando se afirma que en los casos concretos los principios tienen diferente peso y que prima el principio con mayor peso»⁹⁸.

⁹² Ob. cit. pág. 91.

⁹³ Ob. cit. pág. 87.

⁹⁴ Ob. cit. pág. 88.

⁹⁵ *Ibidem*.

⁹⁶ *Ibidem*.

⁹⁷ Ob. cit. pág. 89.

⁹⁸ *Ibidem*.

Cuando colisionan dos principios debe llevarse a cabo una ponderación, esta se encuentra estrechamente ligada al principio de proporcionalidad. «El concepto de ponderación en Alexy ha llegado a vincularse con el principio de proporcionalidad, de modo que existe una conexión entre tales conceptos cuando se entiende la ponderación como una relación de *precedencia condicionada*»⁹⁹.

Se trata de ponderar intereses opuestos, de determinar cuál de los intereses en contradicción, en función de cada caso, pesa más. Precisamente, «la determinación de la relación de precedencia condicionada consiste en que, tomando en cuenta el caso, se indican las condiciones bajo las cuales un principio precede al otro. Bajo otras condiciones, la cuestión de la precedencia puede ser solucionada inversamente»¹⁰⁰.

La definición que aporta ALEXY de la relación de precedencia condicionada, clarifica notablemente cuál es la base, el núcleo central de la elección, que hará decantar la balanza en un sentido u otro. Este no es ni más ni menos, que las circunstancias, las condiciones que, dadas en cada caso, determinarán qué interés debe prevalecer sobre el otro.

Una vez que se ponderan los derechos, aplicando lo que ALEXY denomina *Ley de colisión*¹⁰¹, lo que resultará será la decisión. Dicha decisión quedará plasmada en una regla, que, como tal, permitirá una cláusula de excepción «*ceteris paribus*», dando lugar a una norma jurídica adscripta, «para la que si es posible una fundamentación iusfundamental correcta –algo que aquí se presupondrá– entonces es una norma de derecho fundamental».¹⁰² «Es una regla bajo la cual el estado de cosas sometido a decisión puede ser subsumido al igual que si fuera una norma legislada»¹⁰³. De lo que se deduce, que un tipo de norma jurídica adscripta es la jurisprudencia.

Para aplicar la regla de precedencia condicionada al caso estudiado, se delimitarán los pasos a seguir para hacerlo. En primer lugar, se describirá una ficción que recoja del modo más claro el caso con las circunstancias más comunes que se han considerado en el estudio. En segundo lugar, se comprobará la colisión entre dos principios que tienen la misma jerarquía, como ello ya se ha llevado a cabo con anterioridad, la comprobación se hará de un modo somero para no caer en la reiteración¹⁰⁴, a su vez se valorarán las circunstancias y en qué modo afectan, negativamente,

⁹⁹ SERRAT ROMANÍ, M. *La doble imposición en la Unión Europea desde el principio de proporcionalidad*. Trabajo de Fin de Carrera inédito. Universitat Abat Oliba CEU, Facultad de Ciencias Sociales, Barcelona, 2010, pág. 20.

¹⁰⁰ ALEXY, R. ob. cit. pág. 92.

¹⁰¹ Ob. cit. pág. 94. La ley de colisión se formula del siguiente modo: «Si el principio P_1 bajo las circunstancias C , precede al principio P_2 ($P_1 \mathbf{P} P_2$) C , y si de P_1 bajo las circunstancias C resulta la consecuencia R , entonces vale una regla que contiene a C como supuesto de hecho y a R como consecuencia jurídica».

¹⁰² Ob. cit. pág. 98.

¹⁰³ *Ibidem*.

¹⁰⁴ Cfr. págs. 96. Quedan descritos los principios que entran en colisión y su igual jerarquía.

a cada principio. Por último, se aportará la solución que se considere más ajustada a la regla de precedencia condicionada, de Robert ALEXYS.

Antes de pasar a la práctica, manifestar que a la hora de realizarla se tendrá en cuenta el principio de proporcionalidad, pues, de otro modo, la regla de la precedencia condicionada perdería su esencia, pues a dicho principio se encuentra vinculada, como se ha mencionado anteriormente¹⁰⁵. Entendiendo como principio de proporcionalidad,

«El principio por el cual se procura una justa proporción en los instrumentos utilizados para alcanzar un determinado fin, evitando el exceso en el contenido de la norma reguladora de tales instrumentos, de modo que se procura la prohibición de aquellos medios que rebasen los límites de lo que se considere jurídicamente soportable¹⁰⁶.»

«La desproporción en la aplicación de una norma puede producir una intromisión en el campo de actuación de otra, vulnerándola. Esto es precisamente lo que el principio de proporcionalidad debe evitar¹⁰⁷.»

1.1. El caso estudiado a la luz de la regla de precedencia condicionada

Un contribuyente, y por tanto un obligado tributario, es objeto de una inspección fiscal. Durante el desarrollo de la misma se le requiere, mediante coacción legal, para que presente una documentación que deberá demostrar si ha llevado a cabo una conducta infractora o no, se le obliga a atender el requerimiento y por tanto, a aportar una documentación que puede, a posteriori, resultar incriminatoria. La Administración Tributaria considera que existen indicios de delito fiscal, y amparada por una norma, hace entrega de la documentación pertinente al Ministerio Fiscal, aportando así la prueba acusatoria que, bajo coacción y no libremente, ha aportado el obligado tributario.

Los derechos o principios que entran en colisión son el deber de contribuir para el sostenimiento de los gastos públicos, y el derecho a no inculparse en sede jurisdiccional. Ambos tienen la misma jerarquía normativa¹⁰⁸, pues ambos se consideran normas fundamentales. Para establecer cuál debe primar sobre el otro, se desglosan las circunstancias que pueden afectar a cada principio.

¹⁰⁵ Cfr. pág. 99.

¹⁰⁶ SERRAT ROMANÍ, M.: ob. cit. pág. 12. Cfr. En: ROZAS VALDÉS, J.A.; VILLAR EZCURRA, M. «La asistencia mutua tributaria a la luz del principio de proporcionalidad», *Noticias de la Unión Europea*, núm. 254, 2006, págs. 73-92.

¹⁰⁷ SERRAT ROMANÍ, M.: ob. cit. pág. 13.

¹⁰⁸ Aunque se ha hecho notar anteriormente el carácter más determinante que tiene el derecho a no inculparse, en la CE.

Al deber de contribuir para el sostenimiento de los gastos públicos afectan las circunstancias siguientes: la Administración Tributaria inicia un proceso tipificado en la norma¹⁰⁹, y que le permite bajo coacción de sanción¹¹⁰, en caso de incumplimiento, requerir al contribuyente la documentación que considere necesaria para comprobar la observancia de sus deberes. Si no aplica la coacción, no conseguirá la documentación requerida, ello implicará una gran dificultad a la hora de poder castigar la conducta defraudadora; cuando pasa la información al orden penal¹¹¹, lo que le está permitido también por la norma, si esta no se admite como prueba, es más que probable que el delincuente fiscal quede impune.

Al derecho a no inculparse afectan las circunstancias siguientes: la investigación no se inicia en sede jurisdiccional, por tanto, no debiera tener la información requerida carácter autoincriminatorio; al pasar al orden penal y utilizar la información obtenida como prueba en dicho orden, se limitan las garantías constitucionales de la tutela judicial efectiva¹¹² al contribuyente, vulnerando su derecho a la no autoincriminación.

De lo expuesto se extrae, por una parte, que si se imposibilita a la Agencia Tributaria a ejercer coacción, no obtiene información,¹¹³ y por ende, desconocerá si el contribuyente ha defraudado o no, por lo que le es imposible cumplir el mandato constitucional de velar para que todos colaboren con el sostenimiento de los gastos públicos¹¹⁴. A su vez, no podrá trasladar al Ministerio Fiscal sus sospechas de que un contribuyente puede ser elevado a la categoría de delincuente.

No obstante, la Administración Tributaria tiene numerosas vías¹¹⁵ para la obtención de información sobre la actividad fiscal del contribuyente, pudiendo a su vez realizar una estimación indirecta¹¹⁶, si el mismo no ha facilitado información alguna.

Por último, si de la información obtenida, sin coacción, no se deducen pruebas contundentes, pero se genera sospecha sobre la conducta ilícita del obligado tributario, lo que deberá llevar a cabo el Ministerio Fiscal, una vez se ponga en su conocimiento tal sospecha, será la labor que le corresponde en la fase de instrucción del proceso penal. El Juez podrá ordenar cuantas actuaciones considere oportunas para obtener la información que precise (registros, requisar documentación, acordar medidas cautelares, etc.)¹¹⁷.

¹⁰⁹ LGT, artículo 147.

¹¹⁰ LGT, artículo 203.1.

¹¹¹ Artículo 180 de la LGT.

¹¹² Artículo 24 de la CE.

¹¹³ Cabe argumento en contra, pero a esta conclusión se llega tras la lectura de numerosos artículos doctrinales referenciados en la bibliografía.

¹¹⁴ Artículo 31.1 de la CE.

¹¹⁵ Cfr. pág. 68 RITA a través de numerosos informadores, directos e indirectos de la actividad tributaria del contribuyente.

¹¹⁶ Cfr. pág. 94 Proposición doctrinal de Ramón Falcón y Tella.

¹¹⁷ Artículo 311 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal, Real Decreto de 14 de septiembre de 1882. LECrim.

Otra posibilidad, que exigiría la invalidez de una norma no fundamental, sería que la información obtenida mediante coacción por la Agencia Tributaria, no pudiera ser transferida a la instrucción de ningún proceso sancionador, ni administrativo ni penal. La Agencia Tributaria obtendría lo que pretende pudiendo cumplir con su cometido, y no existiría colisión con otro principio. A su vez, podría comunicar a la jurisdicción penal la detección de una posible conducta delictiva en un contribuyente, posibilitando así una posterior investigación y una futura condena por delito fiscal, cumpliéndose así todos los objetivos. Como puede verse, las posibilidades que tiene la Agencia Tributaria para evitar la colisión de los intereses señalados son múltiples.

No sucede lo mismo en el caso del contribuyente. Si el proceder es el hasta ahora legitimado por la norma, tan solo puede actuar de dos modos. El primero, no colaborando con la Agencia Tributaria y soportando la sanción que le sea impuesta por su falta de colaboración. Pero entonces deberá recurrir para que le sea reconocido su derecho a no inculparse coactivamente y este reconocimiento de su derecho puede llegar de forma muy tardía, o no llegar, pues se le ha demandado información en un procedimiento no sancionador y podrá considerarse no vulnerado su derecho a no inculparse. El segundo modo de actuar es, en cumplimiento de la norma, facilitar la información que se le requiera, y si finalmente resulta autoincriminatoria recurrir, con la alta probabilidad de que ya haya sido condenado a causa de la documentación autoinculpatoria presentada, no pudiendo olvidar, que la condena en sede penal puede comportar la privación de libertad.

Por lo descrito, y en aplicación de la regla de precedencia condicionada de Robert Alexy, puede concluirse que el principio que debe prevalecer es el del derecho a la no autoincriminación, puesto que dadas las circunstancias que afectan al caso, es el que en su incumplimiento un mayor perjuicio puede causar¹¹⁸. Eso sí, aplicando alguna de las correcciones propuestas que permitan que se pueda llevar a cabo, sin colisionar con este interés, la vigilancia en cumplimiento del deber constitucional de contribuir.

CONCLUSIÓN

Tras el desarrollo del presente trabajo, y habiendo analizado cada una de las cuestiones que interfieren en el objeto de estudio, se alcanzan las conclusiones que siguen.

El Estado ejerce una coacción efectiva en el procedimiento inspector cuya finalidad es la obtención de información, que debe ser aportada por el contribuyente. Dicha coacción debe ser tolerada por el sujeto inspeccionado, siempre y cuando se produzca en el ámbito administrativo, pero si lo traspasa hacia un nivel punitivo mayor, vulnera el derecho a la no autoincriminación.

¹¹⁸ Numerosos pronunciamientos jurisprudenciales del TEDH a los que directa o indirectamente se ha hecho referencia, sostienen igual criterio.

La información obtenida coactivamente, cuando es trasladada a la jurisdicción penal, deja sin efecto garantías fundamentales materializadas en el derecho a la tutela judicial efectiva. Además de la no autoincriminación, se afecta a la presunción de inocencia y a la carga de la prueba, que en sede penal no cabe duda debe recaer sobre el Ministerio Fiscal, pues quien ejerce el *ius puniendi* es el Estado.

La Administración Tributaria tiene instrumentos suficientes para obtener la documentación objeto de controversia, sin necesidad de violentar ningún derecho fundamental, y sin, al mismo tiempo, vaciar de contenido su función de comprobar y sancionar a aquellos que incumplan el mandato constitucional de colaborar, con sus impuestos, en el sostenimiento de los gastos públicos.

A pesar de que en alguna ocasión la falta de coacción, o el no poder realizar la traslación de la información autoinculpatoria a la jurisdicción penal, pueda tener como consecuencia la no condena de un delincuente, ello no valida el que en este terreno se puedan vulnerar derechos y traspasar límites que no se traspasan cuando se enjuicia a un sujeto que ha cometido un asesinato, y por tanto ha atacado al bien jurídico más alto que existe, la vida.

Asimismo, el Estado español tiene el deber, dictado por la Constitución, de integrar en su ordenamiento las interpretaciones jurisprudenciales que el TEDH efectúe, entre otros, sobre los derechos recogidos en el CEDH. Ello no se produce plenamente, pues el TC asume tan solo en parte la línea jurisprudencial del Tribunal de Estrasburgo, sobre todo cuando se trata de valorar la coacción que realiza la Agencia Tributaria en un procedimiento inspector. Ello debe cambiar, pues, de lo contrario, es el propio TC quien incumple un mandato de la Constitución, lo que carece de sentido.

A su vez, y tras aplicar al caso concreto la regla de precedencia condicionada de Robert ALEXEY, se reafirma la justa prevalencia del derecho a la no autoincriminación, pues de no ser así y al ponderar cuándo es mayor el mal causado, el ciudadano sufre un gran perjuicio en su derecho.

Por último, y aglutinando todo lo dicho, el modo en que se lleva a cabo el deber de colaboración tributaria, cuando de aportar información autoinculpativa se trata, carece de la proporcionalidad exigible al poder público, pues su proceder trae como consecuencia la vulneración de elementos inherentes a la tutela judicial efectiva y ello, en un Estado de Derecho, no es admisible.

Bibliografía

Libros

AGUALLO AVILÉS, A.; BUENO GALLARDO, E. [2008]: «El contenido del derecho a no autoincriminarse: en especial, divergencias entre la Jurisprudencia del Tribunal Constitucional Español y la del tribunal Europeo de Derechos Humanos». En: *Estudios jurídicos en memoria de don César Albiñana García-Quintana*. ALBIÑANA CIVETI, C. (coord.); HERRERA MOLINA, P.M. (coord.); M. MARTÍNEZ LAFUENTE, A. (coord.); VILLAR

EZCURRA, M. (coord.) Madrid: Ministerio de Economía y Hacienda, Instituto de Estudios Fiscales. Vol. II, págs. 1.353-1.408.

ALEXY, R. [2001]: *Theorie der Grundrechte*, Baden-Baden, 1985. Traducción al castellano de Ernesto GARCÍA VALDÉS: *Teoría de los derechos fundamentales*, 3.ª ed. Madrid: Centro de Estudios Constitucionales.

ARMENTA DEU, T. [2007]: *Lecciones de Derecho Procesal Penal*. 4.ª ed. Madrid: Marcial Pons.

GARCÍA BERRO, F. [2004]: *Procedimientos tributarios y derechos de los contribuyentes en la nueva LGT*. Madrid-Barcelona: Marcial Pons.

JIMÉNEZ PLAZA, M. I. [2004]: *El tratamiento jurisprudencial del trámite de audiencia*. Barcelona, Atelier.

PABÓN DE ACUÑA, J. M. [2008]: «El derecho a no declarar contra sí mismo». En: *Estudios jurídicos en memoria de don César Albiñana García-Quintana*. ALBIÑANA CIVETI, C. (coord.); HERRERA MOLINA, P.M. (coord.); M. MARTÍNEZ LAFUENTE, A. (coord.); VILLAR EZCURRA, M. (coord.) Madrid: Ministerio de Economía y Hacienda, Instituto de Estudios Fiscales. Vol. II, págs. 1.409-1.422.

PALAO TABOADA, C. [2008]: *El derecho a no autoinculparse en el ámbito tributario*. Madrid: Thomson-Civitas.

SARRÓ RIU, J. [2009]: *El derecho a no autoinculparse del contribuyente*. Barcelona: Bosch.

SIMÓN ACOSTA, E. [1990]: «Delitos contra la Hacienda Pública». En: *Cuestiones Tributarias Prácticas*. CASADO OLLERO, G.; FALCÓN Y TELLA, R.; LOZANO SERRANO, C.; SIMÓN ACOSTA, E. 2.ª ed. Madrid: La Ley.

Artículos de revistas

AGUALLO AVILÉS, A.; GARCÍA BERRO, F. [2001]: «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, pág. 261.

ALONSO GONZÁLEZ, L. M. [2007]: «La supresión del trámite de audiencia al interesado previo al proceso penal por delito fiscal». *Quincena Fiscal*, núm. 5, págs. 9-27.

ÁLVAREZ AMÉGAZA, B. [2002]: «De la infracción tributaria al delito penal». *Harvard Deusto Finanzas y Contabilidad*, núm. 48, págs. 16-21.

ARTACHO, D. [2008]: «El derecho a no autoincriminarse de las personas jurídicas en los delitos fiscales». *Actualidad Jurídica Aranzadi*, núm. 750. Opinión.

CAYÓN GALIARDO, A. [2005]: «Los derechos fundamentales en la reciente jurisprudencia tributaria». *Revista Técnica Tributaria*, núm. 68, págs. 137-162.

CUBERO TRUYO, A.; GARCÍA BERRO, F. [2006]: «Reflexiones críticas en torno al régimen sancionador tributario». *Revista Española de Derecho Financiero*, Civitas, núm. 129, págs. 41-66.

FALCÓN Y TELLA, R. [1995]: «Un giro trascendental en la jurisprudencia del Tribunal de Estrasburgo con incidencia inmediata en el procedimiento inspector: el derecho a no declarar». *Quincena Fiscal*, núm. 22, págs. 5-10.

— [1997]: «El carácter reservado de la información tributaria, la sentencia Saunders y sus consecuencias sobre el ordenamiento interno». *Quincena Fiscal*, núm. 12, págs. 6-7.

GARCÍA BERRO, F. [2010]: «Derecho a no autoincriminarse de los contribuyentes y procedimiento sancionador separado: precisiones a la luz de la evolución jurisprudencial». *Quincena Fiscal*, núm. 19, págs. 15-48.

GARCÍA-HERRERA BLANCO, C.; HERRERA MOLINA, P. M. [2005]: «El derecho a no autoincriminarse en materia tributaria: revisión crítica y aplicación a los administradores sociales». *Impuestos*, Tomo II, núm. 14, págs. 150-163.

GARCÍA NOVOA, C. [2005]: «Una aproximación del Tribunal Constitucional al derecho a no autoinculparse ante la Inspección Tributaria en relación con los delitos contra la Hacienda Pública». *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, pág. 5.

GIL MARTÍNEZ, A. [2004]: «Instrucción de los delitos fiscales y contra la hacienda pública». *Estudios de Derecho Judicial*, núm. 64, pág. 325. Consejo General del Poder Judicial.

HERRERA MOLINA, P. M. [1997]: «Los derechos a guardar silencio y a no declarar contra sí mismo en el procedimiento inspector». *Impuestos*, núm. 15-16, pág. 147.

LÓPEZ DÍAZ, A. [2006]: «Principio de no autoinculpación y procedimiento sancionador tributario. ¿No pero si? (A propósito de la STC 18/2005, de 1 de febrero)». *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, núm. 16, págs. 31-33.

LUNA RODRÍGUEZ, R. [2002]: «Consolidación de la jurisprudencia del Tribunal de Estrasburgo sobre el derecho a no autoincriminarse en los procedimientos tributarios». *Quincena Fiscal*, núm. 1, págs. 41-45.

MERINO JARA, I. [2005]: «Autoinculpación y delitos contra la hacienda pública». *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*. BIB 2005\ 1105.

ROZAS VALDÉS, J.A.; VILLAR EZCURRA, M. [2006]: «La asistencia mutua tributaria a la luz del principio de proporcionalidad», *Noticias de la Unión Europea*, núm. 254, págs. 73-92.

RUIZ RESCALVO, M. DEL P. «Los elementos esenciales del delito fiscal y su trascendencia respecto a la prescripción de la obligación tributaria». En: *La prescripción tributaria y el delito fiscal*. Cap. II. (Id. vLex: VLEX-245941).

SÁNCHEZ HUETE, M. A. [2004]: «Derechos y garantías del imputado en el procedimiento sancionador tributario». *Revista Técnica Tributaria*, núm. 64, págs. 67-86.

Ponencias

RIBES RIBES, A. «El derecho a no declarar contra sí mismo y el principio *non bis in idem* en materia tributaria, a la luz de la doctrina del tribunal constitucional y del tribunal europeo de derechos humanos». En: *Ponencias del V Congreso Tributario* (Madrid, Octubre 2010). Asociación española de Asesores Fiscales, págs. 401-420.

Artículos de páginas o enlaces electrónicos

ARTACHO, D. *Reflexiones en torno al delito fiscal* <http://www.rcd-bcn.com/admin/actualidad/64.pdf>

MINISTERIO DE HACIENDA Y ADMINISTRACIONES PÚBLICAS. *Informe sobre Anteproyecto de Ley de medidas de lucha contra el fraude fiscal de 13 de abril de 2012*. <http://www.minhap.gob.es/Documentacion/Publico/GabineteMinistro/Notas%20Prensa/2012/CONSEJO%20DE%20MINISTROS/13-04-12%20Presentaci%C3%B3n%20medidas%20contra%20el%20fraude%20fiscal%20Ministro%2013%20DE%20ABRIL.pdf>

MARCOS, J. J. »La Agencia Tributaria entra en su vida dos veces al día«. *Expansión* 6 Dic. 2008 <http://www.expansion.com/2008/12/05/economia-politica/1228515164.html>>

MARSHALL BARBERÁN, P. «Los derechos fundamentales como valores». *Revista telemática de Filosofía del Derecho (RTFD)*, 2006/2007, núm. 10, págs. 207-228. <http://filosofiyderecho.com/rtfd/numero10/8-10.pdf>

MARTÍNEZ RIPA, J. *Las infracciones Tributarias: concepto y naturaleza. Los sujetos infractores. Infracciones graves y simples. La aplicación en materia de infracciones tributarias de los principios constitucionales de legalidad, tipicidad, culpabilidad y proporcionalidad. Circunstancias excluyentes de la responsabilidad por infracciones tributarias*. Logroño, abril 2008. <http://www.notariosyregistradores.com>

REAL ACADEMIA ESPAÑOLA. *Diccionario de la lengua española*. 22.^a ed. <http://buscon.rae.es/draeI/>

ZÁRATE CASTILLO, A. [2007]: «Reseña: Alexy, Robert, Teoría de los derechos fundamentales», Madrid, Centro de Estudios Constitucionales, 1993, 607 págs. *Biblioteca Jurídica Virtual: Cuestiones Constitucionales*, México, núm. 17. <http://www.juridicas.unam.mx/publica/rev/cconst/cont/17/rb/rb16.htm>

Trabajos inéditos

SERRAT ROMANÍ, M. [2010]: *La doble imposición en la Unión Europea desde el principio de proporcionalidad*. Trabajo de Fin de Carrera inédito. Universitat Abat Oliba CEU, Facultad de Ciencias Sociales, Barcelona.

Normativa

CONSTITUCIÓN ESPAÑOLA, 27 de diciembre 1978.

CONVENIO EUROPEO DE LOS DERECHOS HUMANOS: *Convenio para la Protección de los Derechos Humanos y de las Libertades Fundamentales*. Roma, 4 de noviembre de 1950.

LEY DE ENJUICIAMIENTO CRIMINAL, Real Decreto de 14 de septiembre de 1882.

LEY 7/2012, de 29 de octubre, de modificación de la normativa tributaria y presupuestaria y de adecuación de la normativa financiera para la intensificación de las actuaciones en la prevención y lucha contra el fraude.

LEY 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

LEY ORGÁNICA 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal.

LEY ORGÁNICA 5/2010, de 22 de junio, por la que se modifica la Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal.

REAL DECRETO 2063/2004, de 15 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento General del Régimen Sancionador Tributario.

Jurisprudencia

STEDH Allan vs. Reino Unido, de 5 de noviembre de 2002 (2002/64).

STEDH J.B. vs. Suiza, de 3 de mayo de 2001 (R. 2001-III).

STEDH Funke vs. Francia, de 25 de febrero de 1993 (A256-A).

STEDH Saunders vs. Reino Unido, de 17 de diciembre de 1996 (R. 1996-VI).