



TRABAJO FIN DE GRADO

GRADO EN DERECHO

CURSO ACADÉMICO 2015-2016

EL DERECHO A NO AUTOINCRIMINARSE EN LA ESFERA DEL DERECHO TRIBUTARIO

THE RIGHT OF NON SELF INCRIMINATION IN TAX LAW

AUTOR: CRISTINA ALÉN CASTAÑERA

TUTOR: DR. D. CARLOS DE PABLO VARONA

EL DERECHO A NO AUTOINCRIMINARSE EN LA ESFERA DEL DERECHO TRIBUTARIO

INTRODUCCIÓN	5
1. EL DERECHO A NO AUTOINCRIMINARSE Y SU RECONOCIMIENTO NORMATIVO.	9
1.1. EL DERECHO A NO AUTOINCRIMINARSE EN EL CONVENIO PARA LA PROTECCIÓN DE LOS DERECHOS HUMANOS Y DE LAS LIBERTADES FUNDAMENTALES DE 1950.....	9
1.2. EL DERECHO A NO AUTOINCRIMINARSE EN LA CONSTITUCIÓN ESPAÑOLA DE 1978.....	11
2. EL DERECHO A NO AUTOINCRIMINARSE EN EL CONVENIO EUROPEO DE DERECHOS HUMANOS.	12
2.1. INTRODUCCIÓN.....	12
2.2. <i>LA APLICACIÓN DEL DERECHO A NO AUTOINCRIMINARSE MÁS ALLÁ DEL ÁMBITO PENAL. SU APLICACIÓN A TODA “ACUSACIÓN EN MATERIA PENAL”.</i>	13
2.5.1. <i>El derecho a guardar silencio.</i>	19
2.5.2. <i>La acusación debe buscar la incriminación del infractor sin recurrir a elementos de prueba obtenidos bajo coacciones o presiones.</i>	24
2.5.3. <i>Aquella información que fue obtenida mediante coacción no puede posteriormente utilizarse como fundamento para sancionar o condenar al acusado.</i>	26
3. EL DERECHO A NO AUTOINCRIMINARSE EN EL PROCEDIMIENTO SANCIONADOR TRIBUTARIO. LA LGT Y EL REGLAMENTO SANCIONADOR TRIBUTARIO.	30
3.1. INTRODUCCIÓN AL PROBLEMA QUE SE GENERA CUANDO SE UTILIZA LA COACCIÓN PARA LA DETERMINACIÓN DEL TRIBUTO.....	30

3.2. PROCEDIMIENTO SANCIONADOR SEPARADO Y UTILIZACIÓN CON FINES PUNITIVOS DE LAS PRUEBAS OBTENIDAS BAJO COACCIÓN EN EL PROCEDIMIENTO DE COMPROBACIÓN.....	31
 3.2.1. Separación de procedimientos y transferencia de pruebas al expediente sancionador.	32
CONCLUSIONES.....	39
BIBLIOGRAFÍA:.....	44

EL DERECHO A NO AUTOINCRIMINARSE EN LA ESFERA DEL DERECHO TRIBUTARIO

INTRODUCCIÓN

A lo largo de la historia la sociedad ha perseguido siempre un modelo de justicia ideal que le ha llevado por una larga y lenta evolución. En ese tortuoso y largo camino hacia el modelo utópico de lo que es la justicia, las ordalías o Juicios de Dios representan un eslabón más del balbuceo del hombre que se esfuerza por solucionar sus conflictos de un modo que no sea la fuerza bruta y, por lo tanto, en la Historia del Derecho, juegan un importante papel.

Se llamaban “ordalías” o “Juicios de Dios” a aquellas pruebas a las que eran sometidos los acusados durante la Edad Media para que se probase su inocencia. Se encuentran vestigios de las primeras ordalías en tiempos previos, pero es en la Edad Media cuando realmente cobran importancia en nuestra civilización.

Hasta ese momento, lo que se utilizaba era la fuerza bruta que, aunque en las ordalías se sigue utilizando, se entendía que eran fuerzas superiores al hombre quienes las ejercían. Al no tratarse de una agresión directa por parte de una persona hacia otra, sino que la misma provenía de fuerzas supremas, parecía que con ello era todo más “justo” y menos “animal” y que se lograba así un juicio más correcto y cercano a la justicia ideal.

Se sometía al acusado a torturas como la del pan y el queso, que ya se practicaba en el siglo II en algunos lugares del Imperio Romano, en la que se hacía ingerir al acusado ante el altar cierta cantidad de pan y de queso, y los jueces planteaban que, si era culpable, Dios enviaría a uno de sus ángeles para hacer que este se ahogase al tragar aquello que comía.

Otro método era el del hierro candente, en el que se obligaba al acusado a sujetar un hierro al rojo vivo durante siete pasos y, después, se observaban

sus manos a ver si las quemaduras indicaban que era culpable (que, en ocasiones, se sustituía por agua o aceite hirviendo en un caldero y el acusado debía coger un objeto que se encontraba dentro del recipiente. Si su mano salía indemne, entonces se le consideraba inocente).

También se ataba al acusado de pies y manos y se le arrojaba al agua para comprobar que, si era inocente, flotaría; pero si, por el contrario se hundía, era culpable. Y así otras muchas pruebas o métodos insufribles.

El hecho que hizo que estas prácticas terminaran por prohibirse fue, claramente, lo macabro y encarnizado de las mismas. La realidad revelaba por otro lado que, en muchas ocasiones, los acusados, ante el temor de sufrir cualquiera de estas prácticas, prefería confesarse culpable directamente, aunque en realidad fuese perfectamente inocente de la acusación y cumplir la condena que, paradójicamente, era más “soportable” que cualquiera de las otras medidas a las que se le iba a someter en caso contrario.

En relación con el derecho a no autoincriminarse deriva de estos juicios de Dios. Constituye una reacción ante los excesos que se cometía con estas prácticas medievales. En ellos, la tortura que se ejercía en los mismos, derivaba de la confesión de los torturados, que confesaban para librarse de la tortura. El convencimiento, con el paso del tiempo, de esa realidad, configuró un principio de justicia penal de acuerdo con el cual ninguna prueba obtenida con métodos de tortura servía para incriminar a una persona y, por extensión, que toda persona tenía derecho a no autoincriminarse. El derecho a no autoincriminarse aparece recogido en el artículo 6 del Convenio de Derechos Humanos de forma indirecta como un derecho a no confesarse culpable o a no declarar contra uno mismo en el seno de una acusación en materia penal (o de cualquier otra índole, tal y como veremos a lo largo del estudio que se realiza con este trabajo). A su vez, aparece recogido expresamente en nuestra Constitución en el art. 24.1 con el mismo alcance de no confesarse culpable o no declarar contra uno mismo en el marco de una acusación de cualquier índole o magnitud con el fin de lograr una correcta tutela judicial efectiva.

En el ámbito del derecho tributario, que es el que nos ocupa e importa, veremos que entra en conflicto tal derecho con otro aspecto de carácter constitucional como es el deber de todos los ciudadanos de colaborar con la Administración Tributaria en su labor de velar por el cumplimiento del deber constitucional de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos.

La Administración, por sí sola, no puede saber todo acerca de los ciudadanos y para que pueda llevar a cabo su labor correctamente, es necesario que estos colaboren con ella prestándole toda la información que precise. En tal sentido, puede ocurrir que, en el marco de un procedimiento de comprobación tributaria, la Administración no disponga de información suficiente acerca de los bienes de que dispone un contribuyente y no pueda calcular correctamente cuál es la base imponible de la que parte. En ese momento, el contribuyente debe prestar, si es requerido para ello, la información que sea necesaria para facilitar la tarea a la Administración.

En principio, el ciudadano debería prestarla voluntariamente, como signo de su deber para con la sociedad y en prueba de su civismo. Pero, en un mundo real parece utópico que el ciudadano, de por sí, vaya a realizar esa función sin ningún tipo de “motivación” ya positiva, ya negativa (en forma de sanción). Por eso se establecen una serie de coacciones que contribuyen a asegurar que el contribuyente, ante el miedo hacia tal medida punitiva, vaya a prestar la ayuda necesaria a la Administración. Así, si el contribuyente no presta la información cuando es requerido, será sancionado por resistencia, obstrucción, excusa o negativa a las actuaciones de la Administración Tributaria, tal y como lo tipifica el artículo 203 LGT.

Cuando, por ejemplo, una persona va circulando a 80 km/h en una zona urbana cuya velocidad máxima está fijada en 50 km/h, la información de que dispone la Administración para fundamentar la imposición de una sanción es insuficiente, porque no sabe quién es la persona que conducía el vehículo, sino que únicamente dispone de datos como la matrícula y modelo del vehículo. Por eso, al propietario del turismo se le requerirá para que facilite los datos del sujeto que conducía el vehículo en el momento del suceso a fin de imponerle una

sanción y se le informará, así mismo, de que, en caso de no colaborar facilitando dicha información, se le impondrá una multa por oponer resistencia, desobediencia o manifestar excusa o negativa a las actuaciones de la Administración. Si el propietario del vehículo era a su vez quien conducía el vehículo y a quien se le requiere la información, se estará obligando mediante coacción a que se declare culpable, es decir, a autoincriminarse so pena de multa.

Otro ejemplo es el caso que puede darse en el ámbito del impuesto sobre el Patrimonio. En este caso puede ocurrir que se solicite información sobre su patrimonio a un sujeto y que este no lo facilite y se le castigue por ello. Pero es que, si el sujeto hubiera facilitado dicha información, habría dejado al descubierto la prueba de su culpabilidad a la Administración en el seno de un procedimiento de liquidación de dicho impuesto.

Se plantea así cierta similitud con respecto a los métodos medievales que hemos planteado al inicio de esta introducción. Al igual que en las ordalías, se coacciona (aunque más levemente) al acusado para que declare o pruebe su inocencia y, ante esa coacción, el acusado debe prestar una información o declaración que puede incriminarle o en la que deja al descubierto un hecho delictivo que ha cometido.

Lo que va a estudiarse a lo largo de este Trabajo es dónde empieza el deber del ciudadano de cumplir con su deber de colaborar con la Administración en su labor recaudadora (labor que, por sí sola no puede realizar ya que, en muchas ocasiones la información de que dispone es insuficiente y precisa la ayuda del ciudadano para completarla) y dónde termina dicho deber, chocando ya con el derecho de ese ciudadano contribuyente a no declarar contra sí mismo o a guardar silencio. Más aun, se estudiará hasta qué punto puede llegar el ciudadano en uso de ese derecho a guardar silencio (¿tiene derecho a mentir?) e, incluso, si las autoridades públicas pueden sacar conclusiones negativas o perjudiciales para el ciudadano de ese silencio.

1. EL DERECHO A NO AUTOINCRIMINARSE Y SU RECONOCIMIENTO NORMATIVO.

El derecho a no autoincriminarse es aquel que produce el efecto principal de impedir que se adopten medidas punitivas contra un sujeto utilizando a tal fin como sustento probatorio la información aportada por este a consecuencia de la coacción ejercida sobre él por el poder público. La existencia de éste derecho, además, permite que todo interesado pueda negarse a facilitar información requerida por las autoridades cuando exista la *razonable certeza* de que el poder público utilizará tal información para fundamentar la resolución punitiva de un procedimiento abierto contra su persona.

Si queremos obtener una definición técnica y más precisa de lo que es éste derecho, resulta imprescindible acudir a la regulación que del mismo se da en distintas normas, en concreto en el Convenio para la Protección de los Derechos Humanos y de las Libertades Fundamentales (Roma, 4 de noviembre de 1950), y en la Constitución Española, normas que describen este derecho como derecho fundamental y básico dentro del ámbito jurisdiccional.

1.1. EL DERECHO A NO AUTOINCRIMINARSE EN EL CONVENIO PARA LA PROTECCIÓN DE LOS DERECHOS HUMANOS Y DE LAS LIBERTADES FUNDAMENTALES DE 1950.

Tal y como determina nuestra Carta Magna, en concreto en su art. 10¹, aquellas normas relativas a derechos o libertades fundamentales deben siempre interpretarse con arreglo a los tratados y acuerdos internacionales sobre las mismas materias que hayan sido ratificados por España, entre los que se

¹Artículo 10, Constitución Española de 1978.

1. La dignidad de la persona, los derechos inviolables que le son inherentes, el libre desarrollo de la personalidad, el respeto a la ley y a los derechos de los demás son fundamento del orden político y de la paz social.

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

encuentra el Convenio Europeo de Derechos Humanos. Es por ello que, en primer lugar, se debe acudir a este Convenio para analizar y comprender el alcance del derecho que nos ocupa.

Pues bien, si bien el CEDH no hace mención expresa del derecho a no autoincriminarse en su redacción, sí aparece implícitamente recogido en el precepto 6² el denominado “Derecho a un proceso equitativo”. En este artículo se concretan los derechos irrenunciables, absolutos y básicos a un proceso igualitario e imparcial, público y sin dilaciones (apartado primero), la presunción de inocencia del acusado, el derecho a ser informado de la causa de su acusación, el derecho a la tutela judicial efectiva, el derecho a defenderse por sí mismo o a ser asistido por un defensor...

El derecho a no autoincriminarse no se encuentra mencionado expresamente en el CEDH, aunque sí se encuentra amparado y está en la intención de la Ley como un derecho básico incardinable en el derecho a un proceso justo, como señala el máximo intérprete de esta norma – el Tribunal Europeo de Derechos Humanos (en adelante TEDH)- quien en su jurisprudencia sitúa el núcleo de este derecho en el artículo 6.1 del citado texto. Por ejemplo ya en la sentencia de 25 de febrero de 1993 (Caso Funke c. Francia) afirmaba que *“aunque no se menciona específicamente en el art. 6 del Convenio, el derecho a guardar silencio y el privilegio contra la autoincriminación son normas internacionales generalmente reconocidas que descansan en el núcleo de la noción de proceso justo garantizada en el art. 6.1 del Convenio. El derecho a no autoincriminarse, en particular, presupone que las autoridades logren probar su*

²Artículo 6. Derecho a un proceso equitativo, Convenio para la protección de los Derechos y de las libertades Fundamentales de 1950.

1. Toda persona tiene derecho a que su causa sea oída equitativa, públicamente y dentro de un plazo razonable, por un Tribunal independiente e imparcial, establecido por ley, que decidirá los litigios sobre sus derechos y obligaciones de carácter civil o sobre el fundamento de cualquier acusación en materia penal dirigida contra ella. La sentencia debe ser pronunciada públicamente, pero el acceso a la sala de audiencia puede ser prohibido a la prensa y al público durante la totalidad o parte del proceso en interés de la moralidad, del orden público o de la seguridad nacional en una sociedad democrática, cuando los intereses de los menores o la protección de la vida privada de las partes en el proceso así lo exijan o en la medida en que sea considerado estrictamente necesario por el tribunal, cuando en circunstancias especiales la publicidad pudiera ser perjudicial para los intereses de la justicia.

2. Toda persona acusada de una infracción se presume inocente hasta que su culpabilidad haya sido legalmente declarada.

3. Todo acusado tiene, como mínimo, los siguientes derechos: a) a ser informado, en el más breve plazo, en una lengua que comprenda y de manera detallada, de la naturaleza y de la causa de la acusación formulada contra él; 10 11 b) a disponer del tiempo y de las facilidades necesarias para la preparación de su defensa; c) a defenderse por sí mismo o a ser asistido por un defensor de su elección y, si carece de medios para pagarlo, a poder ser asistido gratuitamente por un abogado de oficio, cuando los intereses de la justicia así lo exijan; d) a interrogar o hacer interrogar a los testigos que declaren en su contra y a obtener la citación e interrogatorio de los testigos que declaren en su favor en las mismas condiciones que los testigos que lo hagan en su contra; e) a ser asistido gratuitamente de un intérprete si no comprende o no habla la lengua empleada en la audiencia.

caso sin recurrir a pruebas obtenidas mediante métodos coercitivos o de presión en contra de la voluntad de la 'persona acusada'. Proporcionando al acusado protección contra la coacción indebida ejercida por las autoridades, estas inmunidades contribuyen a evitar errores judiciales y asegurar los fines del artículo 6(...) el derecho está estrechamente vinculado a la presunción de inocencia recogida en el artículo 6, apartado 2, del Convenio”.

1.2. EL DERECHO A NO AUTOINCRIMINARSE EN LA CONSTITUCIÓN ESPAÑOLA DE 1978.

Nuestra norma suprema, la Constitución Española (en adelante CE), menciona y regula expresamente este derecho fundamental a no declarar contra sí mismo y a no confesarse culpable en el artículo 24 CE, que reza:

*“(...) 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 mismos, a no confesarse culpables** y a la presunción de inocencia (...).”*

Conviene recordar que, tratándose de derechos y libertades fundamentales, tal y como establece el art. 10.2 CE, para llevar a cabo un análisis o interpretación de los mismos se debe acudir en primer lugar al Convenio de la ONU, las normas del CEDH y al resto de acuerdos o tratados internacionales sobre esta materia que hayan sido ratificados por España. Además, las normas del CEDH se deberán interpretar y entender siempre a la luz de lo que establezca el TEDH.

Así lo recoge la sentencia STC 18/2005 de 1 de febrero del mismo año en relación con la sentencia STC 161/1997 de 2 de octubre:

“A diferencia del Convenio europeo para la protección de los derechos humanos y de las libertades fundamentales (en adelante, CEDH), nuestra Constitución sí menciona específicamente en su art. 24.2 los derechos a «no declarar contra sí mismos» y a «no confesarse culpables», que, como venimos señalando, están estrechamente relacionados con los derechos de

defensa y a la presunción de inocencia, de los que constituye una manifestación concreta (STC 161/1997, de 2 de octubre.”

Conviene recordar que, tratándose de derechos y libertades fundamentales, tal y como establece el art. 10.2 CE, para llevar cabo un análisis o interpretación de los mismos se debe acudir en primer lugar al Convenio de la ONU, las normas del CEDH y al resto de acuerdos o tratados internacionales sobre esta materia que hayan sido ratificados por España. Además, las normas del CEDH se deberán interpretar y entender siempre a la luz de lo que establezca el TEDH.

2. EL DERECHO A NO AUTOINCRIMINARSE EN EL CONVENIO EUROPEO DE DERECHOS HUMANOS.

2.1.INTRODUCCIÓN

El CEDH en su artículo 6 recoge una serie de garantías y derechos, a saber, el derecho a un proceso equitativo, público y justo; el derecho a la presunción de inocencia; el amparo de su derecho de defensa... Aunque no menciona el derecho a no autoincriminarse el TEDH ha dejado claro que, a pesar de la ausencia de una mención expresa del mismo, sí se encuentra en la intención del Convenio el amparo del mismo como un derecho fundamental e irrenunciable que está indirectamente contenido en el “derecho a un proceso equitativo y justo”.

Reconocido el derecho a no autoincriminarse, se plantea el problema de precisar su ámbito de aplicación, a la vista de la referencia exclusiva y cerrada que se hace en la redacción del art. 6 CEDH para la aplicación de los derechos y garantías allí recogidos a “(...) litigios sobre el fundamento de cualquier acusación en materia penal”. ¿Significa ello que las garantías que incorpora el artículo 6 no se aplican en el ámbito administrativo sancionador? Sobre esta cuestión reflexionamos a continuación.

2.2.LA APLICACIÓN DEL DERECHO A NO AUTOINCRIMINARSE MÁS ALLÁ DEL ÁMBITO PENAL. SU APLICACIÓN A TODA “ACUSACIÓN EN MATERIA PENAL”.

Las garantías y derechos que se recogen en el art. 6 CEDH, y por tanto el derecho a no autoincriminarse, sólo se extienden a “(...) litigios sobre el fundamento de cualquier acusación en materia penal”. La coloración penal de la acusación limita por tanto el ámbito del derecho, lo que ha planteado la cuestión de precisar si el derecho se extiende a los procedimientos sancionadores instruidos por las diferentes Administraciones públicas.

Desde luego los términos utilizados ("acusación" y "materia penal") parecen circunscribir su ámbito a los procesos que tienen un fundamento en los códigos penales, que normalmente llevan aparejadas penas privativas de libertad. De acuerdo con ese razonamiento los derechos recogidos en el artículo 6 del Convenio sólo serían aplicables a los procesos instruidos con fundamento en cada código penal de los Estados partes en el Convenio.

En el momento de la constitución de éste derecho, no se tuvo en cuenta que iba a ser de aplicación a todos los estados parte del Convenio y que, cada uno de ellos, cuenta con su propio ordenamiento, con sus particularidades y diferencias. A la hora de afrontar lo que es “acusación en materia penal” nos damos cuenta de que, si su concreción se hiciera depender de lo que a nivel interno de cada Estado se entiende por tal, el ámbito de aplicación de la Convención sería diferente en cada país parte en el Convenio, originándose evidentes problemas de uniformidad. Un mismo hecho concreto, como puede ser conducir en dirección contraria a alta velocidad por la vía pública, es tratado por los ordenamientos de algunos estados como una infracción penal y, por tanto, se resuelve en el ámbito de un procedimiento penal (coloración penal); pero, ese mismo hecho es tratado en otros ordenamientos como una mera infracción de carácter administrativo, que se solventará en el ámbito de un procedimiento administrativo sancionador. Por tanto se le plantea la cuestión al TEDH de si, realmente, la redacción que se da en el CEDH es efectiva para todos los ordenamientos y las interpretaciones que se hacen en cada uno de los Estados parte del convenio de un mismo hecho aislado es la que debe prevalecer.

El TEDH ha señalado reiteradamente que, en aras a alcanzar una interpretación uniforme para todos los Estados, sus conceptos deben interpretarse de manera autónoma, lo que implica que el término “*acusación en materia penal*” no se remite a lo que sea delictivo en cada Estado, sino a aquellas acusaciones que tengan coloración penal de acuerdo con los rasgos establecidos por el TEDH.

El Tribunal afirma la autonomía de la noción de «acusación en materia penal» en el sentido del artículo 6 en su jurisprudencia, donde ha establecido que hay tres criterios para decidir si una persona estaba «acusada de un delito en materia penal» a efectos del artículo 6. Estas son: la clasificación de la infracción a tenor de lo dispuesto en la legislación nacional, la naturaleza de la infracción y la naturaleza y la gravedad de la sanción a la que se expone la persona afectada. Así lo establece la Sentencia Öztürk contra Alemania de 21 febrero 1984 [TEDH 1984, 2], serie A, núm. 73, pg. 18, ap. 50, la cual, por primera vez asienta esta interpretación autónoma del concepto de acusación en materia penal dentro del derecho a no autoincriminarse recogido en el artículo 6.

2.3.EL DERECHO A NO AUTOINCULPARSE EN EL ÁMBITO ADMINISTRATIVO SANCIONADOR EL CASO FUNKE CONTRA FRANCIA.

La sentencia Funke contra Francia es la primera que extiende este derecho al ámbito administrativo sancionador. En este sentido, en la STEDH de 25 de febrero de 1993 (*Funke c. Francia*) reconoció expresamente que toda persona *acusada*-en el sentido autónomo que el artículo 6 atribuye al referido término- tiene derecho a no declarar y a no contribuir a su propia incriminación, derechos que forman parte del derecho a un proceso equitativo (apartado 44) y que se aplica también en el marco de procedimientos que finalizaran con la imposición de una ***sanción administrativa***.

Funke era un nacional alemán que residía en Francia que ejercía la profesión de representante comercial. En la referida sentencia, se confirma la violación del derecho a no autoincriminarse del demandado por parte de las

autoridades aduaneras francesas al haberle impuesto sanciones económicas por su negativa a facilitar la información acerca de su situación financiera porque el señor Funke la consideraba potencialmente incriminante. Es en enero de 1980 cuando tres agentes de aduanas efectuaron un registro en su domicilio buscando información acerca de los bienes que éste poseía en el extranjero. Además le exigieron que les facilitase información bancaria con justificantes y recibos sobre sus cuentas en Suiza, Polonia y Alemania. Ante su negativa, se le condenó al pago de una multa de 50 francos diarios hasta que entregase los documentos y, además, fue condenado por no haber facilitado la información a los agentes de aduanas. El TEDH constata que el servicio de aduanas provocó la condena al señor Funke para obtener cierta información (cuya existencia suponían pero no a ciencia cierta) y estima que las normas de derecho aduanero en ningún caso justifican la violación del derecho de todo acusado a no declarar y a no contribuir a su propia incriminación (apartado 44).

En sentencias posteriores ha reiterado la aplicación del referido principio en el marco del procedimiento administrativo sancionador, como por ejemplo, en el caso Saunders contra Reino Unido (17 de diciembre de 1996).

En el ámbito interno, lo más relevante es el artículo 25 CE, que no solo se refiere a condenas sino también a sanciones. El TC interpreta ese precepto. El TC ha declarado desde sus inicios en la STC 18/1981, de 8 de junio, el principio general favorable de la aplicación de las garantías penales en el ámbito sancionador administrativo. La sentencia dice expresamente que *“ha de recordarse que los principios inspiradores del orden penal son de aplicación, con ciertos matices, al derecho administrativo sancionador, dado que ambos son manifestaciones del ordenamiento punitivo del Estado (...) hasta el punto que un mismo bien jurídico puede ser protegido por técnicas administrativas y penales (...)”*.

Con dicha declaración, el TC extendió –con matices- el conjunto de derechos y garantías propios del orden penal al ámbito de la potestad sancionadora administrativa. Dicha extensión fue confirmada después en numerosas sentencias posteriores, hasta que finalmente se incorpora en la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones

Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, que dedica su título IX a la potestad sancionadora.

2.4. EL DERECHO A NO AUTOINCULPARSE EN EL ÁMBITO TRIBUTARIO SANCIONADOR. EL CASO BENDENOUN CONTRA FRANCIA Y LA REITERACIÓN EN EL CASO JB CONTRA SUIZA.

Fue la sentencia Bendenoun contra Francia (24 de febrero de 1994) la que declaró, por primera vez, que el derecho a un proceso equitativo era también aplicable a los procesos relacionados con sanciones tributarias en la medida en que el ciudadano incurso en este procedimiento puede considerarse como un acusado en materia penal, reafirmando la autonomía de la noción de acusación en materia penal.

El señor Michael Bendenoun era un ciudadano francés que ejercía la profesión de corredor numismático. El 1 de julio de 1973, constituyó una sociedad anónima cuyo objeto social era el comercio de monedas antiguas, entre otros. Sus actividades le valieron tres procesos –aduanero, fiscal y penal-, que caminaron de forma paralela:

- El procedimiento aduanero: la Dirección General de investigaciones aduaneras efectuó un control de las importaciones de la empresa del Sr. Bendenoun. La investigación conllevó que se llegase a un acuerdo por el cual el Sr. Bendenoun reconocía los extremos de los que se le acusaba y pagaba una multa de 300.000 francos franceses mientras que los agentes de aduanas le devolvían los efectos embargados (principalmente documentación).
- El procedimiento fiscal: se realiza una investigación, paralelamente, de la contabilidad de la sociedad francesa. De la misma se concluyeron irregularidades en las liquidaciones del impuesto de sociedades y del IVA. Además, se interpone una demanda contra el propio señor Bendenoun por irregularidades en la declaración de su IRPF.
- El procedimiento penal: como consecuencia de las anteriormente mencionadas irregularidades en el pago de los impuestos de sociedades

y de IVA y la otra en su propia declaración del IRPF, se le impone por fraude fiscal quince meses de prisión con fianza.

El condenado impugna dichas sentencias, alegando el desconocimiento del expediente aduanero (en el cual se basan el resto de los procedimientos) y, por tanto, su indefensión, viéndose comprometidos sus derechos de defensa.

El Señor Bendenoun invoca el artículo 6 CEDH para motivar sus alegaciones y justificar la conculcación de su derecho de defensa y a no autoinculparse y la propia Comisión Europea de Derechos Humanos lo acepta en un contexto ajeno al ámbito estrictamente penal y propio del **ámbito administrativo sancionador**.

En los fundamentos de derecho del caso Bendenoun el Tribunal señala los aspectos decisivos que motivan el amparo del derecho a no autoincriminarse y el poder de alegación del art. 6 CEDH. En definitiva, señala cuáles son los rasgos que considera “esenciales” para considerar que la acusación revestía carácter penal y que, por tanto, era merecedora de amparo por violación del mencionado precepto:

- En primer lugar, los hechos sobre los que se basaba la acusación se encontraban amparados en el artículo 1729.1 del Código Tributario, apartado 34 supra, afectando a todos los ciudadanos contribuyentes y no a un determinado colectivo o grupo de ciudadanos.
- En segundo lugar, la finalidad de la sanción no era la de indemnizar por el perjuicio causado con las actuaciones, sino la de castigar y así impedir que se produzca una repetición de los mismos hechos con carácter posterior.
- En tercer lugar, reviste de gran importancia el aspecto de que la condena fuese de 422.534 FRF para el interesado y de 570.398 FRF para la sociedad que era de su propiedad. Se trata de una condena de magnitud considerable y muy elevada, lo que indica que se trata más de una condena penal que busca el castigo y no simplemente la indemnización por lo que se ha dejado de declarar. Además, su impago suponía que el Señor Bendenoun debería ingresar en prisión por impago de deudas, de nuevo un rasgo que más parece penal que de otro ámbito del derecho.

Teniendo en cuenta estos rasgos, el Tribunal termina señalando el predominio de aspectos de carácter penal y que otorgan esa “coloración penal” a los mismos. Ninguno de ellos de manera aislada parece ser concluyentemente penal, pero tenidos en cuenta en su conjunto y relacionados entre sí terminan confiriendo esa característica necesaria recogida en el artículo 6 CEDH y permite, como consecuencia, que pueda ser alegado.

En la sentencia de 3 de mayo de 2001, caso *J. B. contra Suiza*, el TEDH reitera la aplicación del derecho a no autoincriminarse en el marco de un procedimiento fiscal. En este supuesto, el señor JB había realizado una serie de inversiones en unas sociedades, por lo cual había percibido unas rentas que no había declarado. La Administración suiza inició un procedimiento por el cual se le requiere al señor JB que informase acerca de unas cuentas que poseía en Francia, a lo que el señor JB se niega, motivo por el cual se le imponen una serie de sanciones sucesivas en forma de multas coercitivas.

Durante el procedimiento ante el Tribunal Federal, éste declaraba que “*Los procedimientos de evasión de impuestos constituyen verdaderos procesos penales con respecto a los cuales se aplican las garantías procedimentales, incluyendo las del art. 6 del Convenio. Así, el delito de evasión de impuestos lleva asociado una multa que tiene que ser pagada, además de los impuestos evadidos. La multa equivale a una sanción que tiene funciones tanto disuasivas como punitivas; su cuantía (...) tiene el mismo efecto para la persona afectada que una condena penal*”. De otro modo señala igualmente que “*(...) la obligación de pagar los impuestos atrasados no debe considerarse una sanción penal (...) se trataba más bien de un impuesto adicional resultante del examen de los impuestos de la persona afectada y servía para recaudar impuestos pendientes*”.

A la luz de lo señalado el Tribunal Federal además alega el principio de imposición según el cual corresponde a las autoridades fiscales demostrar que una persona no ha declarado algún ingreso imponible. No se puede decir que la persona afectada estaba obligada a autoincriminarse. Por el contrario, lo que ocurre en la situación tratada es que se solicitaba la declaración del origen de los ingresos no declarados de los que las autoridades fiscales ya conocían su existencia. La diferencia con el caso *Funke c. Francia* es que, en dicho asunto,

las autoridades fiscales creían que existían ciertos documentos aunque no con certeza. En el caso que estamos tratando, por el contrario, las autoridades conocían la cantidad que el demandante había invertido por lo que todo lo que se estaba solicitando era que explicase el origen de los mismos.

El Sr. JB se negó cuando fue requerido a aportar los datos que se solicitaron por parte de la Administración suiza sobre los ingresos no declarados. Ante tal desobediencia, fue sancionado por falta de colaboración.

El Tribunal se percató de que los requerimientos de información al Sr. JB no sólo tenían por objeto recabar información para liquidar el tributo, sino que también se utilizaron para la motivación de la sanción por evasión fiscal. Debido a la estrecha vinculación entre ambos procedimientos, no cabía el ejercicio de la coacción para la obtención de los datos que no podrían haberse obtenido de otro modo, y que podrían haberse utilizado en cualquiera de los dos procedimientos. Al existir una comunicación absoluta entre el procedimiento de liquidación y el sancionador, se traspasan al primero las mismas exigencias que se dan en el segundo, ya que la información que se obtiene en cualquiera de ellos, puede ser utilizada después en el otro de manera indistinta.

En opinión del TEDH *“independientemente de los otros fines del procedimiento, este, a la luz de la jurisprudencia del Tribunal, tendía a resolver sobre una acusación en materia penal que permitía imponer una multa al demandante”*. Por todo ello, el tribunal declara que existió una vulneración del art. 6.1 CEDH y del derecho a no autoincriminarse, por ende, condenando al Estado a que retirase la sanción impuesta al señor JB.

2.5. EL CONTENIDO DEL DERECHO A NO AUTOINCRIMINARSE.

El TEDH ha precisado cuál es el verdadero contenido del derecho a no autoinculparse.

2.5.1. El derecho a guardar silencio.

En primer lugar, es un derecho que permite al interesado poder guardar silencio y no realizar declaración alguna.

No parece que el Tribunal haya sido tajante ni mucho menos haya ofrecido una solución unánime acerca de este asunto del derecho a guardar silencio. Se plantea, por un lado, cuán correcta o acertada es la solución que ofrece el Tribunal en el caso Weh contra Austria. En el presente caso, el señor Weh, nacido en 1952 y residente en Bregenz recibe una notificación en la que se le sanciona al abono de 800 chelines austríacos debido a que el día 5 de marzo de 1955 alguien condujo el coche del que él es propietario a una velocidad superior a la permitida por vía metropolitana. Ante estas circunstancias, el señor Weh se niega a cumplir la orden y esta es anulada. Posteriormente, el tribunal inicia diligencias penales por exceso de velocidad y, al desconocer la identidad del conductor del vehículo en el momento de la infracción, se le solicita dicha información al propietario del vehículo, el señor Weh. Éste contesta al requerimiento de los datos facilitando unos que el Tribunal considera “inexactos” y es condenado por ello al pago de 900 chelines austríacos. Por todo lo acontecido, el señor Weh considera que su derecho a guardar silencio y a no declararse culpable han sido violados.

Según el TEDH (Sentencia del caso Weh c. Austria de 8 de abril de 2004), tal y como establece el Tribunal de Bergenz (lugar donde reside el Señor Weh, demandante), en el FJ 40, “el derecho a no autoinculparse hace referencia al respeto de la voluntad de un acusado de guardar silencio”. Parece lógica la argumentación inicial del Tribunal, encaminada claramente al rechazo del invocado derecho a guardar silencio cuando dice que, en el presente asunto, no hay violación del derecho a guardar silencio o a no inculparse porque el hecho de que el señor Weh no facilitara la información no es lo que ha llevado a las autoridades a condenarle, sino que la condena fue consecuencia de que la información que facilitó era “inexacta”. El segundo razonamiento que ofrece (que es el realmente merecedor de crítica) es el que plantea el Tribunal al comparar este caso con otros en los que sí que se apreció vulneración del derecho a guardar silencio diciendo que en el presente asunto, las posibilidades del demandante no se reducían a guardar silencio (con la consecuencia de la imposición de la multa correspondiente) o autoinculparse. El Tribunal alega una tercera opción que supuestamente poseía el demandante y que era la de declarar en otro sentido como pudiera ser, por ejemplo, que el vehículo le había

sido sustraído y que no conocía la identidad del sujeto que conducía en el momento de los hechos controvertidos. A mi juicio, no me parece nada convincente la fundamentación del Tribunal a la hora de negar la violación del derecho a no autoinculparse del señor Weh. Podría haberse solucionado de una forma mucho menos controvertida y que hubiese sido entendible a la vista de todos (aunque criticable, como todo) como, por ejemplo, estableciendo que, en el caso de delitos de vehículos a motor en los que existe una coacción directa hacia el sujeto, no se entiende que exista una vulneración del derecho a no autoinculparse.

Parece que el Tribunal tiene una primera intención de fundamentar que no existe violación del derecho a guardar silencio de una forma mucho más acertada determinando que no hay violación del derecho a guardar silencio porque no fue el hecho de que el señor Weh no facilitara la información lo que les llevó a condenarle, sino que la condena se debió a la inexactitud de la misma. Además, se hace referencia a la jurisprudencia de la Comisión Europea de Derechos Humanos que ya había señalado en ocasiones previas que el artículo 103.2 de la Ley de Vehículos a Motor (el que señala la obligación del propietario del vehículo de identificar al conductor en el momento de los hechos que se traten) no viola el artículo 6 CEDH (relativo a este derecho a guardar silencio).

Se realiza una diferenciación entre este asunto y otros como, por ejemplo, el asunto JB contra Suiza, Funke contra Francia o Heaney y McGuinness contra Reino Unido. En estos últimos existía, a juicio del Tribunal, una situación realmente comprometida para el obligado tributario de, por un lado, declarar contra sí mismo y que fuese condenado por un delito o, por otro lado, guardar silencio y ser, igualmente, condenado por ello (siendo sustancialmente diferente al asunto Weh en el que, supuestamente, existe esa “tercera posibilidad” de declarar contra otra persona o, simplemente, alegar que el vehículo le fue sustraído y que desconoce la identidad del infractor). Por eso, en esos casos sí se apreció una violación del derecho a guardar silencio del obligado tributario. Pero realmente, ¿es una fundamentación de peso y totalmente convincente y entendible?

Del mismo modo, en la referida sentencia Weh c. Austria, el Tribunal se ve en la obligación de recordar que el derecho a guardar silencio no es absoluto, sino que, en ocasiones, puede admitirse, por ejemplo, sacar conclusiones del silencio del acusado.

Como es lógico, ante la cantidad de miles de denuncias diarias por infracciones de tráfico que se dan en nuestras carreteras, no todas ellas son comunicadas en el momento, sino que, en ocasiones, se comunican de forma posterior. La consecuencia directa de este asunto es que se desconoce la identidad del conductor o sujeto infractor. Con la finalidad de salvaguardar el principio de personalidad de las sanciones, lo primero que deben hacer las autoridades administrativas es lograr de alguna forma identificar al infractor. Para ello, a la hora de notificar la denuncia, se le pide al propietario del vehículo que facilite el nombre, DNI y domicilio completos del conductor o infractor y añade la advertencia de que «con el fin de ahorrar trámites y simplificar el procedimiento, se entenderá que Ud. es el propio conductor si en el plazo de quince días no facilita los datos señalados, en cuyo supuesto esta resolución surtirá los efectos de notificación de la denuncia, concediendo un plazo de quince días para formular alegaciones y proponer las oportunas pruebas». Por lo tanto, cuando el propietario del vehículo no comunica los datos requeridos o simplemente no responde, la Administración saca sus propias conclusiones del silencio del obligado y, en consecuencia, entenderá que el propietario es, a su vez, el sujeto infractor y se le impondrá la correspondiente sanción por ello. Se entiende, por tanto, que el silencio del obligado es una confesión en sí misma y que determina con ello su culpabilidad.

La STEDH de 8 de febrero de 1996, John Murray contra Reino Unido, fue, con el antecedente del caso Funke contra Francia, la primera decisión de la jurisprudencia del TEDH y la principal en la que se da valor probatorio al silencio del acusado. El caso sucede en Irlanda del Norte donde un miembro de la organización terrorista IRA y, a su vez, confidente de la Policía del Ulster, es secuestrado por el IRA tras ser descubierto en una casa en Belstaf en donde es obligado a confesar que estaba cediendo información a la Policía bajo amenaza de muerte. Tras su confesión, la cual es grabada, la Policía consigue entrar en la casa y liberar al Señor M.L y a su vez detener a otras personas que se

encontraban en la casa, entre los que se encontraba el señor Murray, que en ese momento bajaba las escaleras del piso superior de la vivienda. El señor Murray es informado en ese momento y en otros posteriores de que tiene derecho a guardar silencio. Aunque es interrogado en diversas ocasiones, en todas ellas se niega a hacer declaración alguna. Finalmente, el Juez declara en sentencia de 8 de mayo de 1991 culpable al señor Murray de complicidad en el secuestro y le condena a ocho años de prisión. En la sentencia el Juez dice que, aunque el silencio del acusado no es prueba suficiente de su culpabilidad, nada se oponía a que se pudieran sacar conclusiones desfavorables del mismo, atendiendo al propio sentido común. Podría haber, al menos, negado alguno de los extremos de los que se le acusaba o haber negado alguna de las afirmaciones del Policía durante el interrogatorio.

Se sacan conclusiones desfavorables, por tanto, del silencio del acusado que bien podría haber negado o al menos explicado de alguna forma esos hechos que directamente le señalaban como cómplice en el secuestro y que, a juicio de cualquiera, era ciertamente sospechoso que, viviendo en el piso superior de la casa de Belstaf no supiera nada acerca del secuestro que se estaba realizando en el sótano, sin ir más lejos.

Un segundo ejemplo, esta vez de ámbito nacional, se encuentra en la sentencia del Tribunal Constitucional 202/2000 de 24 de julio. Los hechos de la sentencia relatan como el día 29 de enero de 1996 se recibe en la estafeta de Correos del Aeropuerto de Barajas (Madrid) un paquete a nombre de María Renso Sandoval. Por la apariencia y dimensiones del paquete se sospecha acerca de su contenido y el Jefe del área de viajeros de Aduanas y un Guardia Civil proceden a la punción del mismo y extraen de él un polvo blanco que, tras la prueba con el reactivo narcotest da positivo en cocaína. Se procede a la detención de la destinataria del paquete. Esta es interrogada en varias ocasiones y no realiza declaración alguna por lo que se termina concluyendo que conocía el contenido del paquete y la condenan por un delito contra la salud pública y un delito de contrabando.

Al igual que en el caso que hemos tratado previamente, el Tribunal saca conclusiones del silencio del acusado que no es un derecho absoluto y permite

que, en ocasiones, se puedan dar este tipo de conclusiones desfavorables. Atendiendo a las circunstancias del caso y al sentido común, el Tribunal entiende que, aunque el silencio es un legítimo derecho del acusado, es una reacción absolutamente contraria a la reacción lógica que podría tener una persona que se hubiese visto involucrada en contra de su voluntad en un tráfico de drogas. Una persona en tales circunstancias haría todo lo posible por prestar la información que fuese precisa para probar que no es culpable de los hechos de los que se le acusa y no, como es el caso de la señora Renso Sandoval, que se negó a firmar el acta de apertura de la correspondencia y a prestar declaración.

Es importante mencionar la STC 197/1997, de 21 de diciembre, que explica que *“el sujeto sobre el que recae (...) –la facultad de no autoincriminarse– puede optar por defenderse en el proceso en la forma que estime más conveniente para sus intereses, sin que en ningún caso pueda ser forzado o inducido, bajo constricción o compulsión alguna, a declarar contra sí mismo o a confesarse culpable”*. Es decir, esta garantía de la no autoincriminación confiere al acusado dos facultades diferentes. En primer lugar, el derecho a guardar silencio, es decir, la posibilidad de declarar o no declarar. Y, en segundo lugar, y para el caso de que declare, el derecho a decidir libremente cuál es el contenido de su declaración. En esa declaración, por tanto, el acusado puede limitarse a exculparse expresamente o a dar su propia versión de los hechos. ¿Puede entenderse, por tanto, que el derecho a no declarar contra sí mismo incluye, a su vez, el derecho a mentir? La cuestión queda un poco en el aire, pero parece que así debe entenderse, por cuanto que si el artículo 24.2 CE garantiza al imputado el derecho a declararse inocente, aun siendo culpable, le está reconociendo un derecho a no decir la verdad y eso es lo mismo que otorgarle derecho a mentir.

2.5.2. La acusación debe buscar la incriminación del infractor sin recurrir a elementos de prueba obtenidos bajo coacciones o presiones.

Sobre este aspecto trata la sentencia del caso Funke contra Francia, en la que se condenó al señor Funke por negarse a entregar los documentos

solicitados por las autoridades aduaneras violando su derecho a no autoincriminarse del artículo 6.1 CEDH.

En el asunto Funke se había iniciado un procedimiento penal que tendía a forzar al señor Funke a que colaborase en su acusación. Tal manera de actuar era aun más inadmisibles en tanto que las autoridades francesas podrían haber obtenido, recurriendo a la colaboración internacional (recurriendo a los Estados extranjeros,) las pruebas necesarias para fundamentar la acusación. El Tribunal constata que las autoridades aduaneras provocaron la condena del señor Funke para obtener determinadas pruebas que “presumían” que existían, pero de las que no tenían certeza de su existencia. No pudiendo o no queriendo obtenerlas por otros medios, intentaron obligar al demandante a que fuese él mismo quien fundamentase su propia acusación facilitando él mismo las pruebas de los delitos que supuestamente había cometido, existiendo, a juicio del Tribunal, una violación del artículo 6.1 CEDH.

En relación con este asunto, es crucial mencionar la sentencia del caso JB contra Suiza, en la que, al igual que en el caso previo, se plantea una posible violación del artículo 6.1 CEDH al solicitar las autoridades al acusado documentos que podrían haberle incriminado.

El Tribunal Federal señala el principio de los procedimientos de imposición según el cual corresponde a las autoridades fiscales demostrar que una persona no ha declarado algún ingreso imponible. Pero, y esto es lo que nos interesa, el Tribunal señala una diferencia de este asunto con respecto al caso Funke contra Francia y es que, en dicho asunto, las autoridades fiscales creían que existían ciertos documentos aunque no estaban seguros. En el caso presente, las autoridades conocían con certeza la cantidad que el demandante había invertido y el propósito, por tanto, de su intervención era asegurarse de que esos fondos provenían de ingresos que no habían sido correctamente declarados. El demandante había admitido las cantidades que había evadido, sin haber sido obligado a hacerlo, por lo que no se podía reprochar a las autoridades fiscales el haber violado su derecho a guardar silencio. Todo lo que le solicitaban al acusado era que explicase el origen de tales ingresos.

De cualquier forma, esta justificación no parece nada convincente, ya que, conoedores o no de la certeza de la información o de su existencia, en cualquier caso deben ser las propias autoridades quienes llevan a cabo la prueba de la acusación y nunca el propio acusado, ya que esto implicaría ir en contra del derecho recogido en el artículo 6.1 CEDH. Cuando la acusación solicite la información probatoria al acusado bajo coacción, se estaría violando este aspecto del contenido del derecho y, por ende, el propio derecho.

El demandante, por su parte, considera que al solicitarle esa información, las autoridades fueron a la “pesca de información”. Cuando él se negó a suministrar la misma, fue castigado con una multa contraria al artículo 6.1 CEDH. Correspondía a las autoridades y no a su persona probar cualquier conducta de la que se le acusase y él, por su parte, tenía derecho a no declarar y a guardar silencio al respecto. Más aún, las autoridades habían incluso prometido al demandante que no iniciarían posteriores investigaciones si confesaba las cantidades en cuestión.

El Tribunal consideró que el derecho a no autoincriminarse *“presupone que las autoridades logren probar su caso sin recurrir a pruebas obtenidas mediante métodos coercitivos o de presión en contra de la voluntad de la persona acusada”*.

2.5.3. Aquella información que fue obtenida mediante coacción no puede posteriormente utilizarse como fundamento para sancionar o condenar al acusado.

Tal y como acaba de mencionarse a la luz de la sentencia JB contra Suiza, aquella información que se obtuvo mediante coacción del señor JB fue, posteriormente, utilizada por las autoridades para la fundamentación de su condena. Tal aspecto motiva la sentencia del Tribunal en el sentido de apreciar que se debe retirar dicha condena por ser contraria al derecho del artículo 6.1 CEDH al estar fundamentada en la información que se obtuvo del propio acusado bajo coacción.

La sentencia Saunders contra Reino Unido (sentencia 17 de diciembre de 1996) refleja nítidamente esta exigencia.

El señor Saunders era un alto directivo de la empresa Guinness PLC desde 1981. Sale a oferta pública de adquisición (OPA) la compañía Distillers Company PLC y tanto la empresa Guinness como su máximo competidor, la empresa Argyll PLC se plantean ganarla. Para ello, se ofrecen incentivos para que terceras personas pujaran al alza por las acciones de Guinness (las cuales, una vez que la oferta fue adjudicada, bajaron de precio súbitamente); incentivos que provenían del propio capital de la empresa Guinness. Tal actuación se considera totalmente ilegal a la luz de la normativa bursátil vigente en el momento. Esto llevó al Departamento británico de Comercio e Industria a iniciar una investigación con respecto a las posibles violaciones que planteaban estas actuaciones con respecto a la Ley de Sociedades de 1985.

Durante dichas actuaciones investigadoras, el señor Saunders fue investigado y obligado a declarar (ya que, en caso de no hacerlo, la normativa británica prevé fuertes multas e incluso pena de prisión de hasta dos años). Sus declaraciones fueron posteriormente utilizadas en el seno de unas actuaciones posteriores de inspección en su contra.

Finalmente, fue condenado a prisión por los tribunales británicos por lo que el señor Saunders inicia un recurso ante el TEDH, alegando que se ha violado su derecho amparado por el artículo 6.1 CEDH en el momento en que sus declaraciones son utilizadas en un proceso penal posterior. El Tribunal de Estrasburgo entendió que no existía violación tal del derecho a no autoinculparse del mencionado precepto. En concreto, en su párrafo 74, la sentencia manifiesta que *“el derecho a no declarar contra sí mismo se fundamenta, en primer lugar, en el respeto a la voluntad del acusado a permanecer en silencio. Tal y como se entiende habitualmente en el sistema legal de las Partes Contratantes y en estos lugares, no se extiende a la utilización en un procedimiento penal del material que pueda obtenerse del acusado mediante poderes coactivos, pero que tiene una existencia independiente de la voluntad del acusado, tal y como sucede, inter alia con los documentos obtenidos de acuerdo con un mandato judicial, o muestras de aliento, sangre u orina, o tejido corporal para realizar pruebas de ADN”*, por lo que *“la existencia independiente de la voluntad del acusado”* equivaldría a un elemento punitivo, sin vulnerar el derecho a no autoinculparse, que concibe como un derecho absoluto, señalando que *“las exigencias*

generales de Justicia contenidas en el artículo 6, incluyendo el derecho a no declararse culpable, se aplican en todos los procesos penales en relación con los delitos sin distinción desde el más simple al más complejo”.

Añade más el Tribunal en su sentencia, declarando contrario al artículo 6 CEDH el hecho de que en el procedimiento penal o sancionador pudieran tomarse en consideración pruebas que hubiesen sido obtenidas en el seno de otro procedimiento anterior bajo coacciones en el caso de no facilitarlas, al expresar, también en su párrafo 74, que *“no cabe invocar el interés público para justificar el uso de declaraciones obtenidas coactivamente en una investigación no judicial para incriminar al acusado durante el proceso penal. Es necesario advertir que, de acuerdo con la legislación aplicable, la declaración obtenida bajo medios coactivos por la Serious Fraud Office no puede, como regla general, ser alegada en el posterior juicio de la persona interesada. Además, el hecho de que las declaraciones fuesen realizadas por el solicitante antes de ser acusado no impide que su uso en las actuaciones penales constituya una violación del derecho”.*

Tal y como señala J.A. Sanz Díaz-Palacios *“Todo lo aportado por el contribuyente bajo coacción podrá utilizarse legítimamente para determinar la cuantía de la deuda tributaria. Pero no será legítimo utilizar todo ello en contra del contribuyente, para castigarlo por infracción o por delito contra la Hacienda Pública.”*³

En opinión de este autor, a la luz de la jurisprudencia del TEDH, en concreto, de la sentencia Saunders v. Reino Unido, en cuanto a la información que ha sido facilitada bajo coacción por el contribuyente, nos encontramos con que puede haber dos puntos a plantear y a tener en cuenta. Por un lado, se debe analizar si el elemento concreto de que se trata (la información) contiene en sí mismo una declaración de voluntad. Si no es así, y no contuviera declaración de voluntad alguna, esa información podría utilizarse como elemento probatorio en contra del acusado en un procedimiento sancionador. Pero, si por el contrario, la información facilitada por el contribuyente bajo coacción sí que contiene una

³Sanz Díaz-Palacios, J.A, *“Elementos Adicionales de Análisis en materia de no autoincriminación tributaria”*, Centro Internacional de Estudios Fiscales, Universidad de Castilla La Mancha. DOC. Nº. 19/08. Pág. 6.

declaración de voluntad, deberemos tener en cuenta un segundo aspecto como es el hecho de que esa información tenga su origen, en último término, en la voluntad del contribuyente o, por el contrario, la tenga en la voluntad de terceras personas. Si esa información tiene su origen en la voluntad del contribuyente bajo coacción, entonces no puede utilizarse después contra él en un contexto sancionador porque estaría yendo en contra claramente de su derecho a no autoinculparse. Pero, si por el contrario tuviera su origen en la voluntad de terceras personas, esa información sería perfectamente legítimo utilizarla a efectos represivos y no iría en contra del derecho a no autoinculparse.

Es en este punto donde se asemeja a las Ordalías o Juicios de Dios de la Inquisición de los que ya tratábamos en la Introducción de este Trabajo. Al igual que en las ordalías, donde las torturas a las que se sometía a los presuntos delincuentes eran la forma de obtener las confesiones de los mismos (muchas veces, confesiones que no eran ciertas, pero que se realizaban para terminar con la agonía) en este caso del derecho a no autoinculparse, aquellas declaraciones o informaciones que hayan sido facilitadas por el acusado tras haber sido sometido a actuaciones coactivas, no puede ser utilizada después como fundamento para la condena de ese sujeto en un procedimiento paralelo o posterior.

No hay que perder de vista nunca que es la acusación quien debe motivar los aspectos delictivos de los que está acusando al contribuyente, no pudiendo ser el propio acusado quien fundamente su acusación. Las autoridades son quienes deben procurarse, por sus propios medios, aquellas informaciones en las que vaya a fundamentar su acusación, pero nunca puede valerse de su aparato coactivo para conseguir las informaciones que precise del contribuyente. Este sería el fin último perseguido por el precepto 6.1 CEDH con respecto al derecho a no autoinculparse y la utilización de la información obtenida bajo coacción en procedimientos punitivos posteriores.

3. EL DERECHO A NO AUTOINCRIMINARSE EN EL PROCEDIMIENTO SANCIONADOR TRIBUTARIO. LA LGT Y EL REGLAMENTO SANCIONADOR TRIBUTARIO.

3.1.INTRODUCCIÓN AL PROBLEMA QUE SE GENERA CUANDO SE UTILIZA LA COACCIÓN PARA LA DETERMINACIÓN DEL TRIBUTO.

En relación con el derecho a guardar silencio o a no declararse culpable, que aparece recogido en el art. 6 CEDH, puede resultar vulnerado (tal y como ha declarado ya el TEDH en los pronunciamientos mencionados – Bendenoun c. Francia, JB c. Suiza...) en determinados casos donde normas que obligan a una persona a revelar oralmente informaciones o datos o incluso a reproducir documentos no existentes que puedan tener un sentido incriminatorio en el contexto de un procedimiento penal o un procedimiento tributario sancionador cuando del mismo pueda finalizar con la imposición de una multa o medida punitiva.

La primera duda que se nos plantea, por tanto, es si la mera previsión de una sanción por negarse a facilitar información a requerimiento de los órganos encargados de aplicar tributos constituye en sí una coacción suficiente como para considerar que se está vulnerando el derecho a no autoincriminarse.

En ocasiones se ha negado la circunstancia de que una mera sanción pecuniaria prevista para aquellos casos de obstrucción, negativa o desobediencia pueda ser considerada coacción suficiente desde la perspectiva del derecho que nos ocupa. También se ha afirmado que la cuantía de la sanción no puede ser el rasero por el que considerarlo o no coacción suficiente, porque realmente la cuantía de la multa les es indiferente a los contribuyentes que, muchas veces, prefieren el perjuicio menor de sufrirlas que el que se exponen cumpliendo los deberes que con ellas supuestamente se pretenden proteger.

Lo sugiere así SARRO RIU, afirmando que *“no parece razonable considerar que la eventual imposición de una sanción que con carácter general se establece en 150 euros, cuya ejecutividad además queda suspendida sin*

*garantía hasta que sea firme, pueda ser considerada como coacción capaz de doblegar la voluntad del contribuyente “presunto” responsable de una defraudación millonaria o de un delito contra la Hacienda Pública”.*⁴

Pero, la otra cara de la moneda podría ser la posición adoptada por el TEDH en varias ocasiones (Caso JB c. Suiza; Funke c. Francia; o Saunders c. Reino Unido) y a cuya conclusión podríamos llegar cualquiera y es que, si el ordenamiento contempla una sanción es porque, aunque sea en casos aislados, su amenaza es capaz de doblegar la voluntad del obligado llevándolo a actuar tal y como se le ha requerido que lo haga.

3.2. PROCEDIMIENTO SANCIONADOR SEPARADO Y UTILIZACIÓN CON FINES PUNITIVOS DE LAS PRUEBAS OBTENIDAS BAJO COACCIÓN EN EL PROCEDIMIENTO DE COMPROBACIÓN.

Como paso previo a la incursión en el tema propuesto en este epígrafe, resulta necesario recordar las diferencias más significativas que existen entre los procedimientos de liquidación y sancionador tributarios.

El procedimiento de liquidación tributaria es un procedimiento inquisitivo que persigue la calificación y cuantificación de los elementos que se integran en un hecho imponible; el procedimiento sancionador persigue constatar la existencia de una conducta infractora y restablecer el orden jurídico perturbado por la vía de una sanción administrativa⁵. Esta diferencia entre los fines de uno y otro procedimiento resulta de crucial trascendencia por cuanto ha de implicar, a su vez, una autentica diversificación de los principios que rigen sendos expedientes.

En el art. 31.1 CE, de plena aplicación a los procedimientos de aplicación de los tributos, ordena a los ciudadanos que contribuyan *“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*

⁴SarróRiu, J., *El derecho a no autoinculparse del contribuyente*, Bosch, Barcelona (2009), págs. 144-145.

⁵Magin Pont Mestres y Joan Francesc Pont Clemente, *Análisis de la Ley 25/1995 de modificación de la Ley General Tributaria (estudio detallado de cada artículo)*Comentarios Breves Civitas, págs. 77 y 78.

ningún caso, tendrá alcance confiscatorio". Este deber de contribuir, principio rector del sistema fiscal no puede ser confundido ni inspirar la imposición de una sanción que constituye la respuesta de nuestro ordenamiento jurídico a la comisión, por parte del administrado, de un ilícito administrativo.

A pesar de las claras diferencias entre ambos procedimientos y de sus fines distintos, la tradicional manera de tramitarlos de forma conjunta anterior a la promulgación de la LDGC en 1998 y la posibilidad de confundirlos, trayendo este hecho consigo potenciales problemas y violaciones del derecho que nos importa.

Ante esa confusión de procedimientos, lo que termina ocurriendo es que se tiene que realizar una ponderación entre los bienes o garantías propios de cada uno de ellos y que entran en conflicto cuando ocurre esta falta de separación clara o confrontación de procedimientos. Esto ocurrirá a partir de 1978 con la entrada en vigor de la Norma Suprema española. A partir de este momento, comienzan a extenderse los principios y efectos del artículo 24 CE al procedimiento tributario y comienza a despertar el deber constitucional de contribuir, mandato que obliga tanto a los poderes públicos como a los ciudadanos y que requiere de un procedimiento tributario justo. Surgen así los primeros casos de colisión entre el deber de contribuir y los demás derechos fundamentales de la CE.

3.2.1. Separación de procedimientos y transferencia de pruebas al expediente sancionador.

Fue la Ley 1/1998 de Derechos y Garantías de los contribuyentes (LDGC), la que por primera vez estableció la obligación de forma expresa de que las sanciones por el incumplimiento de obligaciones tributarias se impusiesen en un expediente separado del seguido para la liquidación del tributo. Hasta ese momento, el procedimiento de liquidación del tributo y el de imposición de la sanción derivada (en caso de que no se hubiese ingresado el mismo) eran uno solo y constituían un mismo acto. Esta regulación previa suponía un impedimento a la plena eficacia del derecho a no autoincriminarse, ya que establecía que la información que se había aportado bajo coacción en las actuaciones inspectoras por el obligado tributario, se podía utilizar no solo para liquidar el tributo, sino

también para motivar la imposición de la correspondiente sanción. El esquema que se seguía en ese procedimiento era idéntico al que se siguió en el caso en el que ya se pronunció el TEDH y que ya hemos mencionado en apartados anteriores de este trabajo, como es el asunto JB c. Suiza. En esta sentencia, como recordaremos, se reconoció que la negativa del interesado a facilitar información en el seno de una comprobación fiscal estaba amparada por el derecho a no autoincriminarse. Lo que motivó la sentencia en este sentido fue que a la luz de los hechos y de la normativa aplicable, se entendió que las autoridades requirieron esa información no sólo con la intención de liquidar las obligaciones tributarias pendientes, sino también motivar con esa información las sanciones que se impusieron. Esto representaba una clara violación del derecho a no autoincriminarse.

Lo cierto es que el legislador español parece que se quiso adelantar a la doctrina JB c. Suiza, porque ya desde 1998 optó por establecer en su artículo 34 LDGC que las sanciones deberían ser impuestas en un procedimiento separado del procedimiento seguido para liquidar el tributo. Además, la LGT/2003 por su parte, en el artículo 208.1 vigente en ese momento establece exactamente la misma separación procedimental.

El problema radica en que el artículo 210.2 LGT prevé la posibilidad de que la información obtenida en el procedimiento de aplicación de los tributos se incorpore al expediente sancionador mediante un acto formal específico dictado al efecto. Así, se daría base normativa a la Administración para poder trasladar la información que obre en su poder al procedimiento sancionador, incluida aquella que fue obtenida mediante coacción.

Resulta de crucial importancia citar la sentencia STC 76/1990, en la que el Tribunal Constitucional se pronuncia por primera vez acerca de la confrontación entre el derecho a no autoincriminarse y la obligación de colaborar del obligado tributario del artículo 31 CE. En este asunto, el Tribunal Supremo español planteó una cuestión de inconstitucionalidad acerca del artículo 88.3.f) de la LGT de 1963 que establecía como sancionable "*La falta de aportación de pruebas y documentos contables requeridos por la Administración tributaria o la*

negativa a su exhibición". El TS consideraba potencialmente inconstitucional este precepto porque podía estar superando la línea "*donde comienza el derecho de los ciudadanos a «no autoinculparse» como un elemento de su derecho a la presunción de inocencia (art. 24.2 de la Constitución)*".

El TC termina resolviendo que no existe inconstitucionalidad en el precepto y que no puede existir una reserva de datos económicos cuando las autoridades los han requerido. Establece que "no existe un derecho absoluto e incondicionado a la reserva de los datos económicos del contribuyente con relevancia fiscal y esgrimible frente a la Administración tributaria. Tal pretendido derecho haría virtualmente imposible la labor de comprobación de la veracidad de las declaraciones de los contribuyentes a la Hacienda Pública y, en consecuencia, dejaría desprovisto de toda garantía y eficacia el deber tributario que el art. 31.1 de la Constitución consagra."

A la luz de esta sentencia y de la última precisión que se acaba de realizar, parece que queda claro que el TC considera que prima siempre el deber de colaboración del contribuyente antes que su derecho a la intimidad, a no declarar contra su persona o a no autoincriminarse en esa labor de ponderación de la que ya habíamos hablado.

Si lo que se hubiese planteado hubiese sido un recurso de amparo y no una cuestión de inconstitucionalidad (en la que, como sabemos, el TC debe limitarse a determinar si el precepto que sea es acorde a la CE o no lo es), considero que el TC estaría de acuerdo en muchos aspectos con el TEDH y sus planteamientos, hasta el punto de que los haría propios y los aplicaría a sus propios litigios.

Y, como colofón, el Reglamento General del Régimen Sancionador Tributario (RD 2063/2004, 15 de octubre), que en sus artículos 22 a 25 trata de nuevo el procedimiento sancionador tributario teniendo en cuenta el respeto a los derechos y garantías constitucionales a los que debe respetar y, entre ellos, el derecho a no autoincriminarse contenido en el artículo 24 CE.

Al igual que el artículo 210.2 LGT, hace especial referencia al procedimiento sancionador iniciado por el órgano de inspección de un procedimiento de investigación tributario previo.

El artículo 22 se refiere a la Iniciación del procedimiento sancionador y, en su apartado tercero se trata en concreto el procedimiento sancionador iniciado por el órgano de inspección, haciendo referencia al art. 25.1 de la misma norma, que es el que realmente lo analiza a fondo. Dicho procedimiento se establece como un procedimiento de tramitación separada iniciado como consecuencia de un procedimiento de inspección en el que es el propio equipo o unidad que ha llevado a cabo la inspección tributaria el competente para acordar la iniciación del procedimiento sancionador por haber detectado irregularidades en el mismo. Además se deben iniciar tantos procedimientos sancionadores como infracciones se detecten.

El artículo 23 hace referencia a la Instrucción del procedimiento sancionador y establece de nuevo que los interesados deben ser informados de la apertura del expediente sancionador desde el primer momento y a qué aspectos concretos se refiere el mismo.

En el apartado cuarto determina que pueden formular alegaciones, aportar documentos, justificaciones o pruebas en cualquier momento previo a la resolución del procedimiento. Parece que con ello, de nuevo, se pretende amparar el derecho a un procedimiento justo y equitativo y, en definitiva, el artículo 24 CE, de nuevo.

Para mayor contradicción con el derecho a no autoincriminarse, nos hemos encontrado con que, a la hora de realizar el desarrollo reglamentario del procedimiento sancionador está el artículo 27.1. Dicho artículo dispone que, en caso de renuncia al procedimiento sancionador separado, toda la información obtenida por las autoridades en el procedimiento de comprobación se vuelca al procedimiento de comprobación de los tributos y al de imposición de sanciones. Lo que ocurre es que, ante este factor, el obligado tributario tiene derecho a elegir si facilitar o no la información que considere autoincriminatoria sin poder ser sancionado por resistencia, excusa o negativa en caso de no hacerlo.

A este respecto el TC se ha pronunciado en la STC 18/2005, en la que parece apreciarse un cambio en la manera de solucionar el asunto, quizás influenciado un poco más por la jurisprudencia del TEDH.

En este caso, mediante unas actuaciones de comprobación e investigación llevadas a cabo por la Inspección de Tributos, se comprobó que la Inmobiliaria Compraventa S.A había podido cometer dos delitos contra la Hacienda Pública, uno en relación al Impuesto sobre el Valor Añadido y otro en relación con el Impuesto de Sociedades. Su presidente y consejero delegado, el Sr. Jiménez Méndez, es condenado por ello. Ante esta condena, solicita el amparo del tribunal, ya que considera que ambas condenas están basadas en las declaraciones que él mismo realizó bajo coacción durante el procedimiento de Inspección, constituyendo una clara violación de su derecho a no autoincriminarse.

El TC consideró que no existía vulneración de dicho derecho, “en tanto que de los autos se desprende inequívocamente que, ni el procedimiento de comprobación e investigación tributaria en el que se obtuvo la información incriminatoria se siguió contra el solicitante de amparo, ni durante el curso del citado procedimiento le fueron reclamados al Sr. Jiménez Menéndez los documentos que contenían dicha información, ni se ejerció coacción de ninguna clase contra él ni, por último, el finalmente condenado aportó dato alguno que contribuyera a su propia incriminación” (FJ 2º). Es decir, que el Tribunal considera que este caso, al contrario que otros de los planteados ante el TEDH (cuyas sentencias se mencionan expresamente), no existía una “identidad subjetiva”. Quiere esto decir que, el sujeto contra quien se ejerció la coacción no es el mismo que el sujeto al cual se condena finalmente. Lo que deja patente el TC es que, de existir tal identidad, bien podrían haber sido aplicados los planteamientos del TEDH y si manera de resolver, quizás, apreciando la violación del derecho a no autoincriminarse.

En esta misma línea, es importante mencionar la STC del 13 de marzo de 2006, que versa sobre unos hechos idénticos a los de la sentencia previamente mencionada. También las actuaciones de investigación e inspectoras fueron iniciadas contra la empresa Bravo Management y no contra su administrador, el Sr. BM, que es quien finalmente es condenado y quien solicita, a su vez, el amparo del derecho a no autoincriminarse. Derecho que no es reconocido,

siguiendo las mismas líneas resolutorias el TC que en la sentencia 18/2005 precedente.

Me parece ciertamente curioso que, ante este incorrecto y contradictorio desarrollo reglamentario, la Administración tributaria no se haya planteado aún modificar sus actuaciones y haya continuado con su práctica de utilización del procedimiento sancionador abreviado mediante la incorporación al mismo de forma directa e indiscriminada de toda la información obtenida en el procedimiento de comprobación, con independencia de cuál sea su origen, yendo claramente en contra del derecho a no autoincriminarse.

Existe una clara diferencia entre los casos que se plantean ante los tribunales españoles y aquellos planteados ante el Tribunal de Estrasburgo. Tal y como se menciona en las sentencias españolas como la del caso 18/2005, las coacciones no se ejercen contra el sujeto y tampoco las sanciones por falta de colaboración, negativa o desobediencia a las autoridades derivadas de esa falta de colaboración, sino que se ejercen contra la entidad de la que el sujeto es propietario. Pero, ¿parece totalmente convincente esta justificación a la hora de no apreciar, en consecuencia, una violación del derecho a no autoincriminarse?

A mi modo de ver –y considero que así puede comprenderlo también cualquiera- aunque el sujeto no sufre directamente sobre su persona las coacciones por parte de las autoridades ni es a él a quien se imponen las sanciones derivadas de la desobediencia o falta de colaboración, al ser el sujeto el administrador y socio mayoritario de la entidad verá mermado su patrimonio al ser sancionada su sociedad. Indirectamente la coacción se estaría ejerciendo sobre el sujeto, existiendo una identidad subjetiva clara entre el sujeto a quien se solicita la información, el sujeto que sufre la coacción y el sujeto que sufrirá la sanción en caso de que no se faciliten los datos requeridos. No comparto la explicación otorgada por el tribunal español para que no se pueda aplicar a este caso concreto la jurisprudencia europea que, claramente, iría en el mismo sentido y que el propio TC ha dicho que sería aplicable en caso de darse esa identidad subjetiva.

Más allá de esta fundamentación sustancial, a modo de fundamentación formal de peso ha de tenerse en cuenta el artículo 43.1.a) de la LGT⁶. Este artículo hace responsables subsidiarios de las infracciones realizadas por parte de las personas jurídicas a sus administradores de hecho o de derecho que hubiesen consentido el incumplimiento o que no hubiesen hecho todo lo posible por hacer que su entidad cumpliera con sus deberes o hubiesen adoptado acuerdos que posibilitasen las infracciones. Indirectamente, a la luz de lo que establece este artículo, las sanciones que se imponen a la entidad se imponen, subsidiariamente a su administrador también, existiendo una vez más otra razón formal para fundamentar esta existencia de identidad subjetiva y, por tanto, fundamentar que es perfectamente aplicable la jurisprudencia del TEDH a estos supuestos planteados ante el TC español.

No veo inconveniente, por tanto, en el hecho de que el TC hubiese aplicado la jurisprudencia del TEDH a los supuestos de los que hemos hablado en el apartado anterior. Plantea que, perfectamente comparte la jurisprudencia europea establecida en supuestos como el asunto JB o el asunto Saunders pero no lo aplica por esta falta de “identidad subjetiva”. Identidad subjetiva que ha sido ya demostrado claramente que, aunque de una forma indirecta, existe y, por lo tanto, el TC podría haber apreciado sin ningún problema una vulneración del derecho a no autoincriminarse, en la misma línea en que se hizo con los casos planteados ante el Tribunal de Estrasburgo.

⁶Artículo 43.1 Ley General Tributaria:

Serán responsables subsidiarios de la deuda tributaria las siguientes personas o entidades:

a) Sin perjuicio de lo dispuesto en el párrafo a) del apartado 1 del artículo 42 de esta ley, los administradores de hecho o de derecho de las personas jurídicas que, habiendo éstas cometido infracciones tributarias, no hubiesen realizado los actos necesarios que sean de su incumbencia para el cumplimiento de las obligaciones y deberes tributarios, hubiesen consentido el incumplimiento por quienes de ellos dependan o hubiesen adoptado acuerdos que posibilitasen las infracciones. Su responsabilidad también se extenderá a las sanciones.

CONCLUSIONES

Como se ha podido estudiar a lo largo de este trabajo, la labor de recaudación que lleva a cabo la Administración Pública requiere que ésta disponga de ciertas informaciones a las que, en muchas ocasiones, no puede acceder por sí misma y que necesita que le sean facilitadas. Es por esto que nace para los ciudadanos su deber de contribuir en esta labor de recaudación facilitando a la Hacienda Pública aquellos datos que sean necesarios para la consecución de sus labores.

Aunque en realidad esta ayuda debería prestarse de forma voluntaria y en reflejo de la buena fe y el civismo de los ciudadanos, resulta claramente utópico hoy en día que una persona vaya a facilitar tal información voluntariamente y sin ningún tipo de incentivo o motivación (ya positiva, ya negativa). Es por esto que el artículo 203 LGT termina por establecer la denominada “infracción tributaria por resistencia, obstrucción, excusa o negativa a las actuaciones de la Administración tributaria”. Tal infracción tiene prevista una sanción para todos aquellos casos que aparecen recogidos en el mencionado precepto y que se resumen en no prestar la información a la Administración cuando esta lo requiere, negarse a ello o no contestar a los requerimientos de información. Dicha sanción constituye el método de la coacción como forma de asegurar que la información se va a facilitar ya que, en caso contrario, se sancionara al contribuyente. Con ello, se consigue “doblegar” la voluntad del ciudadano y así obtener los datos, confesiones o informaciones que la Administración requiera.

Se plantea entonces la posibilidad de que las autoridades públicas abusen de esta potestad coercitiva y, valiéndose de ella, obliguen al contribuyente a prestar declaración o facilitar informaciones que puedan ser potencialmente incriminatorias para el contribuyente en un procedimiento abierto contra él. Con ello se entiende que la finalidad de la Administración Pública no es la de obtener los datos que precise para lograr su correcta labor de investigación, sino que su real interés es el de obtener datos que dejen al descubierto ciertas irregularidades llevadas a cabo por el ciudadano y que utilizará a posteriori en un procedimiento sancionador para condenarlo. Es aquí donde se estaría

violando el derecho contenido en el artículo 6.1 CEDH y en el artículo 24.2 CE: el derecho a no autoincriminarse.

Tal derecho se configura de una manera indirecta en el primero de los preceptos citados (artículo 6.1 CEDH) como aquel que *“aunque no se menciona específicamente en el art. 6 del Convenio, el derecho a guardar silencio y el privilegio contra la autoincriminación son normas internacionales generalmente reconocidas que descansan en el núcleo de la noción de proceso justo garantizada en el art. 6.1 del Convenio. El derecho a no autoincriminarse, en particular, presupone que las autoridades logren probar su caso sin recurrir a pruebas obtenidas mediante métodos coercitivos o de presión en contra de la voluntad de la ‘persona acusada’. Proporcionando al acusado protección contra la coacción indebida ejercida por las autoridades, estas inmunidades contribuyen a evitar errores judiciales y asegurar los fines del artículo 6(...) el derecho está estrechamente vinculado a la presunción de inocencia recogida en el artículo 6, apartado 2, del Convenio”*⁷.

Además, el segundo de los preceptos lo establece de forma expresa: *“(...) 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 mismos, a no confesarse culpables** y a la presunción de inocencia (...).*”

Aunque de la lectura del primero de los artículos (6.1 CEDH) se podría interpretar que sólo es amparable este derecho en el seno de una acusación en materia penal, ha quedado claramente solucionado en este estudio que, gracias a la interpretación del TEDH que es el máximo intérprete de ese Convenio y cuya jurisprudencia es de extrema importancia, ha de hacerse una interpretación autónoma del concepto de “acusación penal” y que no es tal únicamente la acusación que se realiza en el contexto de un procedimiento penal ya que no todos los ordenamientos que se encuentran bajo el paraguas del CEDH entienden por tal exactamente lo mismo. Ante el planteamiento de si éste

⁷ Sentencia Caso Funke contra Francia.

precepto está correctamente redactado y es efectiva para todos los ordenamientos y las interpretaciones que se hacen en cada uno de los estados parte del Convenio de un mismo hecho aislado, el TEDH ha dejado claro en varias ocasiones y así se ha dejado constancia en este Trabajo, que en aras de alcanzar una interpretación uniforme de lo que es acusación en materia penal, no se atenderá a lo que se entiende por tal en cada uno de los ordenamientos de los estados parte, sino a lo que entiende por tal el propio TEDH como máximo intérprete del Convenio: la clasificación de la infracción a tenor de lo dispuesto en la legislación nacional, la naturaleza de la infracción y la naturaleza y la gravedad de la sanción a la que se expone la persona afectada (Sentencia Öztürk contra Alemania).

Como consecuencia de lo anterior, se ha concedido el amparo de dicho derecho en otros ámbitos fuera del entorno del derecho penal. Se otorgó coloración penal a procedimientos como el sancionador administrativo, en primer lugar, porque (a la luz de la Sentencia Saunders contra Reino Unido) tanto el procedimiento penal como el sancionador administrativo son manifestaciones del poder punitivo del Estado, hasta el punto de que un mismo bien jurídico puede ser amparado por ambas técnicas, siempre con ciertos matices.

En segundo lugar, la sentencia del caso Bendenoun lo extendió al ámbito del derecho tributario sancionador, dando sentido a este trabajo. La sentencia JB lo reitera en este mismo sentido, otorgando coloración penal a unos hechos tributarios que, analizados detalladamente, constituían verdaderos procesos penales con respecto a los cuales se podía aplicar el derecho a no autoincriminarse y las garantías del artículo 6 CEDH.

Y, ¿cuáles son esas garantías? Tal y como se ha concluido con este estudio, se desprende de la jurisprudencia del TEDH que este derecho consta de las siguientes virtudes:

- Es un derecho que permite guardar silencio y no realizar declaraciones. Se considera que se ha violado este aspecto cuando existe para el contribuyente una situación “comprometida” en la que se ve obligado a elegir una de entre estas dos opciones: declarar contra sí mismo y ser condenado por las infracciones que

deja al descubierto con esas declaraciones; o no declarar, sufriendo, como consecuencia, la sanción correspondiente a la falta de colaboración o negativa prevista para esos casos. – Además, puede entenderse que existe una segunda consecuencia negativa al elegir esa segunda posibilidad de guardar silencio y es que, tal y como ha quedado claro también después de este trabajo, los tribunales pueden sacar conclusiones perjudiciales o negativas de ese silencio (caso John Murray c. Reino Unido).

- Implica que la acusación debe buscar la incriminación del infractor sin recurrir a coaccionar al obligado tributario para obtener su motivación para sancionarle o condenarle.
- Si se obtuvo algún tipo de información gracias a coacciones ejercidas por el poder público en un procedimiento de investigación, tales informaciones pueden ser utilizadas para fijar la cuantía de la deuda (es decir, en el contexto del procedimiento de investigación tributaria) pero no para fundamentar la condena del obligado tributario en un procedimiento sancionador posterior separado.

El problema radica en el hecho de la tramitación separada de los procedimientos tributarios de liquidación y el sancionador. Son procedimientos diferentes y con fines distintos y, además, desde la promulgación de la LDGC en 1998, se tramitan de manera separada. Sin embargo, a pesar de esta clara diferenciación entre ambos procedimientos y de su obligatoria separada tramitación, en ocasiones se confunden y esto puede llevar a una mala gestión tributaria y a que se produzca la confrontación entre los derechos propios de uno y otro procedimiento.

Como hemos estudiado, en el procedimiento de liquidación, desde la entrada en vigor en 1978 de nuestra CE, rige la obligación de que el ciudadano colabore con la labor de la Administración tributaria de liquidación. Pero, a su vez, en el procedimiento sancionador rige el principio de no autoincriminación y el derecho a guardar silencio y no declarar contra uno mismo. En el momento en que se rompe esa separación entre procedimientos, se produce la colisión o confrontación entre deber y derecho, que deberá resolverse, atendiendo al caso

concreto y realizando una ponderación entre ambos para saber cuál de ellos tiene mayor importancia y, en consecuencia, debe primar sobre el otro.

Parece lógica la solución que se ha venido dando por los tribunales españoles acerca de esta colisión y es que entienden que se debe dar más importancia al deber de contribuir del obligado tributario frente al derecho del ciudadano de guardar silencio y no declarar contra sí mismo. La justificación parece lógica, porque, realmente, cualquiera puede llegar a la conclusión de que la información con utilidad tributaria que solicita la Hacienda Pública puede tener siempre utilidad punitiva. Si con este derecho se reconoce al ciudadano la facultad de no otorgar información cuando considere que la misma puede tener tal utilidad, sería lo mismo que dejar al ciudadano decidir cuándo colaborar y cuando no y terminaría implicando la anulación de este deber, perjudicando y poniendo una importante traba a la labor recaudadora de la Hacienda.

No se quiere con esto decir que se rechace siempre la posibilidad de guardar silencio y que siempre vaya a primar el deber de contribuir al realizar dicha ponderación. Como cualquier aspecto en el ámbito del derecho, no todo es negro o blanco, sino que existen los grises y se deberá estar al caso concreto y realizar un estudio detallado de las circunstancias concretas del mismo para decidir qué prima más: si el deber de colaborar en la labor de la Administración tributaria o el derecho del ciudadano a no autoincriminarse.

BIBLIOGRAFÍA:

- SARRÓ RIU, J. *El derecho a no autoinculparse del contribuyente*, Bosch, Barcelona (2009).
- PONT MESTRES, M. PONT CLEMENTE, J.F., *Análisis de la Ley 25/1995 de modificación de la Ley General Tributaria (Estudio detallado de cada artículo)*, Comentarios Breves Civitas.
- VAQUERA GARCÍA, A., *La potestad sancionadora de las Administraciones Públicas en el ámbito tributario*, Universidad de León. Documentación Administrativa.
- SANZ DÍAZ-PALACIOS, J.A., *Elementos adicionales de análisis de materia de no autoincriminación tributaria*, Centro Internacional de Estudios Fiscales, Universidad de Castilla La Mancha.
- PÉREZ-PIAYA MORENO, C.J., *La tramitación separada del procedimiento sancionador tributario*, Universidad de Granada (2007).
- ROMERO FLOR, L.M., *Deberes tributarios vs derechos humanos: el derecho a no autoinculparse en el procedimiento tributario*, Universidad de Castilla-La Mancha (2014).
- AGUALLO AVILÉS, A., (letrado del Tribunal Constitucional) “Aproximación al contenido constitucional de los derechos a la intimidad y a no autoincriminarse: una interpretación constitucional de las STC 110/1984 Y 76/1990”, *Revista Quincena Fiscal* num. 21/2003.

ANEXO DE SENTENCIAS:

- **TRIBUNAL EUROPEO DE DERECHOS HUMANOS:**
 - Caso Funke contra Francia, de 25 de febrero de 1993.
 - Caso Bendenoun contra Francia, de 24 de febrero de 1994.
 - Caso Jonh Murray contra Reino Unido, de 8 de febrero de 1996.
 - Caso Saunders contra Reino Unido, de 17 de diciembre de 1996.
 - Caso JB contra Suiza, de 3 de mayo de 2001.

- Caso Weh contra Austria, de 8 de abril de 2004.
- Caso Öztürk contra Alemania, de 21 febrero 1984.

- **TRIBUNAL CONSTITUCIONAL ESPAÑOL:**

- STC 18/1981, de 8 de junio de 1981.
- STC 76/1990, de 26 de abril de 1990.
- STC 161/1997, de 2 de octubre de 1997.
- STC 197/1997, de 21 de diciembre de 1997.
- STC 110/1984, de 26 de noviembre de 1984.
- STC 202/2000, de 24 de julio de 2000.
- STC 18/2005, de 1 de febrero de 2005.
- STC 68/2006, de 13 de marzo de 2006.
- STC 142/2006, de 8 de mayo de 2006.