



ESTUDIOS

■ **El procedimiento liquidador y el procedimiento sancionador a la luz del derecho a no autoinculparse**

■ **Tomás Farto Piay**
Abogado.

■ **SUMARIO:**

Introducción

1. Planteamiento de la cuestión.
2. Principios procesales penales y procedimiento administrativo sancionador. La identidad sustancial entre sanción y pena. La aplicabilidad del derecho a no autoinculparse en el procedimiento sancionador tributario.
3. Análisis del procedimiento sancionador tributario a la luz de los principios constitucionales del orden penal. La jurisprudencia del tribunal constitucional.
4. Jurisprudencia del tribunal europeo de derechos humanos con relación al derecho a no autoinculparse.
5. Análisis del procedimiento sancionador.
6. La articulación de los procedimientos.
7. Conclusiones. Nuestra postura.

I. Planteamiento de la cuestión.

El presente estudio nace de la curiosidad e interés por saber cómo se aborda una cuestión tradicional en Derecho Penal Tributario como es el reconocimiento y eficacia del derecho a no autoinculparse tras de la aprobación de la nueva Ley General Tributaria, la Ley 53/2003, de 17 de diciembre (en adelante LGT), que constituye el corpus normativo general que regula las relaciones entre la Administración Tributaria y los obligados tributarios.

Una de las principales novedades de la LGT es la aproximación del Derecho Tributario Sancionador al Derecho Administrativo Sancionador y, consecuentemente, al Derecho Penal¹, superando perspectivas de análisis que otorgan un tratamiento diferenciador sin justificación que lo avalase. No obstante, el artículo 34 de la LGT, que reconoce los derechos de los contribuyentes, no proclama el derecho a no autoinculparse², si bien no desautoriza sostener que el obligado tributario tiene derecho a no autoinculparse, pues recoge una lista abierta de derechos susceptible de ser completada, al manifestar que “constituyen derechos los obligados tributarios, entre otros”, ni tampoco los artículos que regulan el procedimiento sancionador contienen ninguna referencia al mismo. No es casual este silencio porque tampoco se encuentra reconocido en el Derecho Administrativo Sancionador por lo que habrá que fundamentar su aplicación en el Derecho Tributario Sancionador de la aplicabilidad de los principios del orden penal a la potestad sancionadora de la Administración.

El ejercicio de la potestad sancionadora de la Administración ha de respetar las garantías exigidas por los principios procesales penales que reconoce nuestra norma suprema, como es el principio de presunción de inocencia. En este sentido, la presunción de inocencia supone que la carga de la prueba de la comisión de una infracción corresponde a la Administración Tributaria y, por lo tanto, le corresponde recabar las pruebas que desvirtúan la presunción de inocencia del obligado tributario. Debido a ello, si Hacienda requiere coactivamente al contribuyente para que le suministre datos que pueden basar una

¹ Así, su artículo 178 prescribe que la potestad sancionadora en materia tributaria se ejercerá, con las especialidades establecidas en esta LGT, de acuerdo con los principios reguladores de la misma en materia administrativa como son el de legalidad, tipicidad, responsabilidad, proporcionalidad, no concurrencia o irretroactividad; el artículo 207 de la misma establece, en relación a las fuentes normativas del procedimiento sancionador en materia tributaria y a su orden de prelación, que éste se regulará por las normas especiales establecidas en la LGT y la normativa reglamentaria dictada en su desarrollo y, en su defecto, por las normas reguladoras del procedimiento sancionador en materia administrativa.

² La derogada Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes no recogía el derecho a no autoinculparse en el artículo 3, que enumeraba los derechos generales de los contribuyentes. Así, con la legislación tributaria anterior a la LGT no encontrábamos ninguna referencia a que el presunto infractor tuviese un derecho a no autoinculparse.

³ El artículo 24.2 de la Constitución establece que “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.

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

eventual condena penal o sanción administrativa, supone traspasar la carga de la prueba que le corresponde al obligado tributario. Para garantizar que esto no ocurra, el artículo 24.2 de la Constitución³ reconoce el derecho a no autoinculparse frente al Estado como una manifestación y consecuencia de la presunción de inocencia⁴.

En resumen, la finalidad del derecho a no autoinculparse es que el que tenga la carga de la prueba no la traslade a un tercero. En nuestro caso, el que acusa soporta la carga de la prueba, de lo contrario, el ciudadano tendría que demostrar su inocencia, pues se le estaría presumiendo culpable.

Asumidas estas ideas, los datos suministrados por el contribuyente a Hacienda bajo coacción en el seno de un procedimiento administrativo de liquidación juegan un papel importante para determinar su situación tributaria porque con ellos se calcula la deuda tributaria y, en su caso, se procede a regularizarla. En definitiva, tienen trascendencia tributaria.

Pero lo que nos interesa resaltar es que esos mismos datos desempeñan igualmente un papel fundamental en el seno de un procedimiento sancionador en el supuesto de la comisión de un ilícito al fundamentar la imposición de la sanción, pues son utilizados como pruebas para desvirtuar la presunción de inocencia. Lo mismo se podría decir si el expediente administrativo es trasladado a un proceso por delito fiscal. En definitiva, tienen trascendencia punitiva.

Si un obligado tributario proporciona información propia bajo la amenaza de una sanción por falta de colaboración, coactivamente, la cuestión que se plantea inmediatamente es cuál sería el valor probatorio de esa información a efectos punitivos y, en consecuencia, si esos datos pueden ser utilizados para la liquidación de la deuda tributaria y para imposición de una sanción sin menoscabar el derecho a no autoinculparse⁵. Como ha señalado Soler Roch, "esta fatal ambivalencia de los efectos de la información suministrada por el sujeto pasivo constituye, sin duda el nudo gordiano de la cuestión"⁶, información que si hubiese sido obtenida voluntariamente no plantearía problemas para considerarla hábil para enervar la presunción de inocencia.

⁴ Sobre el derecho a no autoinculparse como una manifestación de la presunción de inocencia, *vid.* AGUALLO AVILÉS, A. y GARCÍA BERRO, F.: "Deber de colaborar con la Administración Tributaria y Derecho a no autoincriminarse: un conflicto aparente", Madrid, *Marcial Pons*, 1999, p. 92; FROMMEL, S.: "El Tribunal Europeo de Derechos Humanos y el derecho del acusado a no declarar: ¿Puede ser invocado por los contribuyentes?", *Revista de Derecho fiscal y Hacienda pública*, núm. 236, 1995, p. 489; y LÓPEZ DÍAZ, A.: "El derecho a no autoinculparse y a no declarar contra sí mismo en el procedimiento sancionador en materia tributaria", *Temas de derecho penal tributario*, Marcial Pons, en *XIX Jornadas Latino-Americanas de Direito Tributario Livro 2, A criminalização das infracções fiscais. Comunicações Técnicas*, Associação Fiscal Portuguesa-Instituto Latino-Americano de Direito Tributario, Colibrí Artes Gráficas, Lisboa, 1998, p. 63.

⁵ *Vid.* LÓPEZ DÍAZ, A.: "El derecho a no autoinculparse...", *ob. cit.*, p. 63; HERRERA MOLINA, P.M.: "Los derechos a guardar silencio y a no declarar contra sí mismo en el procedimiento inspector", *Impuestos*, núms. 15-16, 1997.

En palabras de Eseverri Martínez se puede evidenciar "la perversidad que supone, para el procedimiento que se desarrolla con ocasión de la aplicación de los tributos, conjugar de modo inseparable las actuaciones seguidas para fijar el an y el quantum de la obligación tributaria y aquéllas otras que deben desarrollarse cuando existen indicios de que la ello, sancionable". *Vid.* ESEVERRI MARTÍNEZ, E.: "Procedimiento de liquidación tributaria y procedimiento sancionador tributario", *Revista Técnica Tributaria de la Asociación española de Asesores Fiscales*, núm. 28, 1995, p. 76.

⁶ *Vid.* SOLER ROCH, M.T.: "Deberes tributarios y derechos humanos", *Revista Técnica Tributaria de la Asociación Española de Asesores Fiscales*, núm. 30, julio-septiembre, 1995, p. 112.

El deber de contribuir y el derecho a no autoinculparse han sido considerados como dos bienes jurídicos que no tenían entre sí ninguna relación. La rotura de dicho planteamiento fue provocada por la cuestión que tratamos y, consecuentemente, se comenzó a hablar de un choque entre ambos⁷, que obligaba a optar por la eficacia de uno en detrimento del otro, y de que cualquier planteamiento necesita una adecuada ponderación de los bienes jurídicos en conflicto: el deber de contribuir, del que se deriva el deber de colaboración, y el derecho a no autoinculparse y en dicha ponderación no se puede olvidar la posición excepcional que ocupan en nuestro ordenamiento los derechos fundamentales, uno de los cuales es precisamente este⁸.

En definitiva, se trata de entender la potestad sancionadora de la Administración Tributaria desde una nueva perspectiva de análisis, y ya no sólo en función de los intereses de la Administración, con nuevas ideas que traten de conciliar los intereses en juego, que intenten, al menos, clarificar el tema que vamos tratar:

2. Principios procesales penales y procedimiento administrativo sancionador. La identidad sustancial entre sanción y pena.

La aplicabilidad del derecho a no autoinculparse en el procedimiento sancionador tributario.

La mayoría de la doctrina ha afirmado que existe una identidad ontológica entre la sanción y la pena⁹ debido a que ambas son consecuencia del ejercicio del ius puniendi del Estado, que es único y no diverso en función de si se trata de una sanción administrativa o penal. La identidad sustancial entre pena y sanción reside precisamente en la existencia de un único poder punitivo del Estado, por lo que las diferencias entre ambas son estrictamente formales en torno al órgano que las impone.

De lo anterior se puede concluir que poseen el mismo fundamento, una conducta contraria al ordenamiento jurídico, y una misma finalidad, la represión de la conducta y su prevención. De esta forma, protegen un único bien jurídico, la recaudación de los ingre-

⁷ En palabras de Soler Roch podemos hablar de una "tensión dialéctica existente entre el deber de contribuir y el ejercicio de determinados derechos fundamentales, cuestión esta que se inscribe en el denominado estatuto jurídico del contribuyente". Vid. SOLER ROCH, M.T.: "Deberes tributarios y..." *ob. cit.*, p. 102.

⁸ Para Falcón "no se trata de una mera cuestión de técnica legislativa, sino de un derecho fundamental, cuya observancia resulta imprescindible cualesquiera que sean los términos de la norma". Vid. FALCÓN Y TELLA, R.: "La nueva regulación del régimen sancionador tributario: una ocasión perdida", Editorial de *Quincena Fiscal*, núm. 21, 1988, p. 8. En este sentido, vid. LAGO MONTERO, J.M.: "Procedimiento sancionador separado del procedimiento de liquidación tributario. Reflexiones sobre el derecho a no autoinculparse en el procedimiento sancionador en materia tributaria", en *XIX Jornadas Latino-Americanas de Direito Tributario Livro 2*, Colibrí Artes Gráficas, Lisboa, 1998, p. 134.

⁹ Sobre identidad sustancial entre sanción y pena, vid. PÉREZ ROYO, F.: "Derecho Financiero y Tributario. Parte General", Séptima Edición, Madrid, Civitas, 1997, p. 293; PÉREZ ROYO, F.: "Los delitos y las infracciones tributarias", Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1986, p. 265; MARTÍNEZ LAGO, M. A.: "¿Despenalización o desadministrativización de las sanciones tributarias?", *Impuestos*, t. II, 1998, p. 669; ZORNOZA PÉREZ, J.: "El sistema de infracciones y sanciones tributarias. Los principios constitucionales del derecho sancionador", Madrid, Civitas, 1992, pp. 60 y ss.; LÓPEZ DÍAZ, A.: "El derecho a no autoinculparse...", *ob. cit.*, p. 55; GARBERI LLOBREGAT, J.: "La aplicación de los derechos y garantías constitucionales a la potestad y al procedimiento administrativo sancionador", Madrid, Trivium 1989, p. 67.

sos y la distribución de los gastos¹⁰, que podría ser protegido mediante técnicas administrativas o penales.

El criterio de la identidad sustancial, de la unidad ontológica, entre la sanción y la pena se ha sostenido por la mayoría de la doctrina y también por la jurisprudencia, no obstante, han existido opiniones que lo han puesto en duda¹¹.

Debido a la identidad sustancial entre sanción y pena se puede sostener que sean aplicables los principios del proceso penal en el procedimiento administrativo sancionador. En este sentido, se puede afirmar que existe un único sistema de garantías frente a un único poder punitivo que posee dos variantes: una penal y otra administrativa sancionadora. En este sentido, el Tribunal Constitucional en su Sentencia 18/1981 manifestó que "... los principios inspiradores del orden penal son de aplicación, con ciertos matices al Derecho Administrativo sancionador; dado que ambos son manifestaciones del ordenamiento punitivo del Estado tal y como refleja la propia Constitución y una muy reiterada jurisprudencia

¹⁰ Vid. PÉREZ ROYO, F.: "Los delitos y...", *ob. cit.*, p. 70. Dicho bien jurídico se encuentra recogidos en el artículo 31.1 y 2 de la Constitución.

¹¹ En este sentido, Bayona de Perogordo entendía que un examen de nuestro Derecho demostraba el carácter complementario del procedimiento de regularización, que incluía la imposición de sanciones, en relación a la función tributaria, derivando de las diferencias que existentes entre potestad sancionadora y potestad penal, que serían:

- Distintos sujetos: En el orden penal los órganos judiciales, frente a los órganos administrativos en la potestad sancionadora.
- Distinto bien jurídico: En el ámbito penal dicho bien es la convivencia social, mientras que en el procedimiento sancionador es el objeto mismo de la acción administrativa principal, es decir, la recaudación tributaria misma.
- Distinto finalidad: La finalidad de la potestad penal es el apartamiento de quienes realizan conductas antisociales y el de la potestad sancionadora consistiría "en equiparar la situación de quien cumple adecuadamente los deberes que impone el desarrollo de la acción administrativa y quien, por diversas razones no ha efectuado ese cumplimiento, dificultando con ello el desarrollo de la acción administrativa principal".

Así, Bayona opinaba que la potestad sancionadora en el orden tributario no debe ponerse en relación con el poder punitivo del Estado, sino con el procedimiento de regularización que a su vez se inserta en la función administrativa de gestión de los tributos, "los principios que rigen la actividad tributaria de los entes públicos... se sitúan como norte del procedimiento de regularización de las situaciones tributarias-del que, como veíamos, el procedimiento sancionador forma parte- precisamente para que, mediante el restablecimiento de la equiparación de prestaciones patrimoniales y conductas, se reponga el imperio de los principios de igualdad y generalidad que la realización del ilícito tributario había vulnerado". Vid. BAYONA DE PEROGORDO, J. J.: "El procedimiento sancionador", *Conferencia pronunciada en el Curso sobre "Evasión y fraude fiscal"*, UIMP, Santander, 1994, cuyo contenido se recoge en SOLER ROCH, M. T.: "Deberes Tributarios y...", *ob. cit.*, pp. 114 y ss. y en *Información Fiscal*, Lex Nova, núm. 16, 1996, pp.7 y ss.

Falcón y Tella entiende que Rodríguez Bereijo sostiene implícitamente que las sanciones tributarias deben considerarse como parte integrante de la regularización tributaria y, por tanto, reconducible a la función administrativa de gestionar tributos, en el prólogo al trabajo de J. J. Zornoza Pérez, "El sistema de infracciones tributarias", Madrid, Civitas, 1992. Vid. 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", *Editorial de Quincena Fiscal*, núm. 22, 1995, p. 5.

Por otra parte, Tejerizo López ha afirmado que "Es un lugar común afirmar que las infracciones y los delitos tienen la misma naturaleza (...) Se llega incluso a decir que son ontológicamente iguales (...) Lo antedicho significa que los ilícitos (administrativos y penales) son iguales con independencia y anterioridad a la norma. Lo cual es incorrecto porque la ilicitud sólo se puede predicar normativamente (...)" y concluye que "las infracciones y los delitos son lo mismo sólo si las normas que los regulan son las mismas. Esto no es cierto, por lo que la problemática se puede resolver; y de hecho se ha resuelto por la jurisprudencia diciendo que la categoría genérica a la que pertenecen los dos institutos es el poder sancionador del Estado (...) mientras que las especies son, respectivamente, el Derecho sancionador y el Derecho penal. Las instituciones de éste informan a aquél, pero no porque sea un prius, sino por razones de mera oportunidad". Vid. TEJERIZO LÓPEZ, J. M.: "Los delitos contra la Hacienda Pública en el Derecho español. Algunos aspectos generales", en *XIX Jornadas Latino-Americanas de Direito Tributario, Livro 2, A criminalização das infracções fiscais. Comunicações Técnicas*, Associação Fiscal Portuguesa-Instituto Latino-Americano de Direito Tributario, Colibri Artes Gráficas, Lisboa, 1998, pp.180 y 181.

¹² Fundamento Jurídico 2º de la STC 18/1981.

cia del Tribunal Supremo, hasta tal punto que un mismo bien jurídico puede ser protegido con técnicas administrativas o penales, si bien en el primer caso con el límite que establece el propio artículo 25, en su nº 3, al señalar que la Administración Civil no podrá imponer penas que directa o subsidiariamente impliquen privación de libertad.”¹².

De esta forma, una adecuada configuración del procedimiento sancionador tiene que respetar principios constitucionales que son comunes a toda represión de conductas derivada del incumplimiento de las normas jurídicas, en este caso tributarias. En concreto, el derecho a no autoinculparse no sería de aplicación limitada al proceso penal sino que también lo sería al procedimiento administrativo sancionador como consecuencia de esta unicidad de garantías respecto al poder punitivo del Estado, articulado en dos vertientes: la penal y la administrativa sancionadora.

El Tribunal Constitucional señaló en la mencionada Sentencia que: “Los principios esenciales reflejados en el artículo 24 de la Constitución en materia de procedimiento han de ser aplicados a la actividad sancionadora de la Administración, en la medida necesaria para preservar los valores esenciales que se encuentran en la base del precepto, y la seguridad jurídica que garantiza el art. 9 de la Constitución. No es trata, por tanto, de una aplicación literal dadas las diferencias apuntadas, sino con el alcance que requiere la finalidad que justifica la previsión constitucional”¹³.

Si se asume la extensión de los principios del proceso penal al procedimiento administrativo sancionador; aunque fuera con matices, se debe aceptar la aplicación del derecho a no autoinculparse, como un principio de aquel proceso, al procedimiento administrativo sancionador. Respecto a los citados “matices”, no ha elaborado una doctrina clara el Tribunal Constitucional pero de lo que se desprende de su jurisprudencia es una flexibilización a la hora de aplicar dichos principios en el Derecho Sancionador General y en el Sancionador Tributario, en particular:

En este sentido, interesa resaltar que los principios del procedimiento sancionador son una garantía frente a los poderes públicos y, en palabras de García de Enterría, los matices con que hay que trasladar las garantías procesales a los procedimientos administrativos “permiten adaptaciones funcionales, no derogaciones substanciales”, y ello “por la configuración del artículo 24 de la Constitución como una garantía de la libertad del ciudadano”¹⁴.

En definitiva, el derecho a no autoinculparse debe tener plena vigencia y aplicación en el procedimiento sancionador debido a que es un principio de orden penal básico que deriva del sistema acusatorio por lo que posturas que abogan por que en el procedimiento sancionador este derecho no sea respetado no son defendibles.

¹³ Fundamento Jurídico 2º de la STC 18/1981.

¹⁴ Vid. GARCÍA DE ENTERRÍA, E.: “La incidencia de la Constitución sobre la potestad sancionadora de la Administración. Dos importantes sentencias del Tribunal Constitucional”, *Revista Española de Derecho Administrativo*, núm. 20, 1981.

Es importante advertir que en defecto de normas expresas que regulen la potestad sancionadora de la Administración “los principios constituyen el único instrumento a través del cual puede llegar a controlarse de un modo efectivo el ejercicio por la Administración de su poder sancionador. Los principios, y ésta es una de sus primeras e indiscutibles funciones, “informan” el ordenamiento jurídico y “cubren” las lagunas que los textos legales representan (art. 1.4º del Código Civil)”. Vid. SUAY RINCÓN, J.: “Sanciones administrativas”, *Studia Albortiana, Publicaciones del Real Colegio de España*, Bolonia, 1989, p. 32.

¹⁵ STC 76/1990, de 26 de abril de 1990.

3. Análisis del procedimiento sancionador tributario a la luz de los principios constitucionales del orden penal. La jurisprudencia del Tribunal Constitucional.

Nuestro Tribunal Constitucional en una Sentencia¹⁵ muy polémica declaró la constitucionalidad del procedimiento que se preveía en la ALGT, antes de la aprobación de la Ley 1/1998. Hasta su aprobación existía un único procedimiento, un procedimiento mixto, en el que se determinaba la deuda tributaria y la sanción, que no respetaba el derecho a no autoinculparse debido a que el obligado tributario aportaba los datos coaccionado¹⁶. Es decir, se le obliga a colaborar con la Administración Tributaria para que proporcionase unos datos que no sólo iba a utilizar para regularizar su situación tributaria, sino también para fundamentar la imposición de una sanción¹⁷, y no se puede sancionar, sin menoscabar el derecho a no autoinculparse, utilizando una información obtenida coactivamente del propio sujeto¹⁸.

El Tribunal Constitucional abordó el problema de la posible vulneración del derecho a no autoinculparse, limitándose sólo a resaltar la importancia y vigencia del deber de colaborar en el procedimiento de liquidación y vaciando de contenido la equiparación de los principios y las garantías del proceso penal y el procedimiento administrativo sancionador¹⁹, y así estableció que:

¹⁶ La unidad de procedimiento se completaba con un deber de colaboración con la Administración Tributaria que se establecía en el artículo 111 de la ALGT y, según los 83.2 y 83.3 f) de la ALGT, estaba tipificado como infracción, "el incumplimiento de los deberes de suministrar datos, informes o antecedentes con trascendencia tributaria, bien con carácter general, bien a requerimiento individualizado, a que se refieren los artículos 111 y 112 de esta Ley" y "la falta de aportación de pruebas y documentos contables requeridos por la Administración tributaria o la negativa a su exhibición", respectivamente.

¹⁷ Vid. LÓPEZ DÍAZ, A.: "El derecho a no autoinculparse...", *ob. cit.*; HERRERA MOLINA, P.M.: "Los derechos a guardar silencio y a no declarar contra sí mismo en el procedimiento inspector", *Impuestos*, 15-16, agosto, 1997.

En palabras de Eserverri Martínez se puede evidenciar "la perversidad que supone, para el procedimiento que se desarrolla con ocasión de la aplicación de los tributos, conjugar de modo inseparable las actuaciones seguidas para fijar el an y el quantum de la obligación tributaria y aquellas otras que deben desarrollarse cuando existen indicios de que la ello, sancionable". Vid. ESEVERRI MARTÍNEZ, E.: "Procedimiento de liquidación tributaria y...", *ob. cit.*, p. 76.

En palabras de Soler Roch podemos hablar de una "tensión dialéctica existente entre el deber de contribuir y el ejercicio de determinados derechos fundamentales, cuestión esta que se inscribe en el denominado estatuto jurídico del contribuyente" y de que "esta fatal ambivalencia de los efectos de la información suministrada por el sujeto pasivo constituye, sin duda el nudo gordiano de la cuestión". Vid. SOLER ROCH, M.T.: "Deberes tributarios y...", *ob. cit.*, pp. 102 y 112.

¹⁸ Vid. FALCÓN Y TELLA, R.: "La imposibilidad de utilizar datos obtenidos por la Inspección tributaria a efectos penales o sancionadores: la Sentencia Saunders, de 17 de diciembre de 1996", en *XIX Jornadas Latino-Americanas de Direito Tributario Livro 2, A criminalização das infracções fiscais. Comunicações Técnicas, Associação Fiscal Portuguesa-Instituto Latino-Americano de Direito Tributario, Colibri Artes Gráficas, Lisboa, 1998*.

¹⁹ Al respecto Rodríguez Vindas ha manifestado que "Con la situación vigente en España —si bien avalada por el TC de aquel país en cuanto a su constitucionalidad (94)—, salvaguardar a plenitud las garantías y principios de Derecho Penal en el procedimiento sancionador tributario, dando simultáneo cumplimiento al mandato del artículo 31.1 de la CE, a través del procedimiento inspector, es una misión prácticamente imposible". Vid. RODRÍGUEZ VINDAS, R. L.: "Aproximación a los matices establecidos por la jurisprudencia constitucional en torno a la aplicación de los principios y garantías del orden penal en el ámbito sancionador tributario", *Revista de Contabilidad y Tributación*, Centro de Estudios Financieros, núm. 171, 1997, p. 64.

²⁰ Fundamento Jurídico 10º de la STC 76/1990.

“Se comprende, por lo demás, que sin la colaboración del contribuyente y la aportación por este de datos personales de alcance económico la labor inspectora resultaría prácticamente imposible cuando no fuera factible solicitar los mismos datos de terceras personas (...) no existe un derecho absoluto e incondicionado a la reserva de los datos económicos del contribuyente con la relevancia fiscal y esgrimible frente a la Administración Tributaria. Tal pretendido derecho haría virtualmente imposible la labor de comprobación de la veracidad de las declaraciones de los contribuyentes a la Hacienda pública y, en consecuencia, dejaría desprovisto de toda garantía y eficacia el deber tributario que el artículo 31.1 de la Constitución consagra; lo que impediría una distribución equitativa del sostenimiento de los gastos públicos en cuanto bien constitucionalmente protegido”²⁰.

Los razonamientos del Tribunal otorgan primacía al deber de contribuir; reflejan la confusión existente entre los procedimientos de liquidación de la deuda tributaria y de imposición de sanción, procedimientos donde rigen principios distintos; y, se centran sólo en el de regularización de la situación tributaria, obviando el sancionador. De esta forma, el Tribunal no separa adecuadamente las garantías que han de regir en ambos procedimientos y admite la posibilidad de obtener datos coactivamente que pueden dar lugar a la imposición de una sanción amparándose el artículo 31 de la Constitución y negando que el artículo 24.2 de la misma sea aplicable²¹.

Por otra parte, el Tribunal Constitucional manifestó que “los documentos contables son elementos acreditativos de la situación económica y financiera del contribuyente; situación que es preciso exhibir para hacer posible el cumplimiento de la obligación tributaria y su posterior inspección, sin que pueda considerarse la aportación o exhibición de esos documentos contables como una colaboración equiparable a la “declaración” comprendida en el ámbito de los derechos proclamados en los artículos 17.3 y 24.2 de la Constitución (...) cuando el contribuyente aporta o exhibe los documentos contables pertinentes no está haciendo una manifestación de voluntad ni emite una declaración que exteriorice un contenido admitiendo su culpabilidad”²².

²¹ Esta doctrina ya la sostuvo en la STC 110/1984, en relación al conflicto entre derecho a la intimidad y deber de contribuir; así manifestó: “es posible que la actuación inspectora pueda en alguna ocasión, a través de la investigación de documentos o antecedentes relativos a los movimientos de las cuentas bancarias, interferirse en aspectos concretos del derecho a la intimidad. Pero como ya se ha advertido, este derecho, al igual que los demás, tiene sus límites, que en este caso vienen marcados por el deber de todos de contribuir al sostenimiento de las cargas públicas de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo, como dispone el ya citado art. 31.1 de la Constitución, deber para cuyo efectivo cumplimiento es evidentemente necesaria la inspección fiscal” (Fundamento Jurídico 8º) y afirmó, en relación al derecho a no declarar contra uno mismo, que “la Inspección va dirigida a verificar la conducta fiscal del contribuyente y, en particular, a constatar la veracidad de sus declaraciones a la Hacienda Pública. Esa actividad investigadora conducirá a obtener las pruebas, en su caso, de que el contribuyente ha defraudado al Fisco, pero es evidente que no se le exige al contribuyente la difícil prueba de su inocencia. Lo único que se le impone es el deber de aportar los datos que puedan ayudar a la investigación. En el caso presente, además, se solicita unos datos al contribuyente que, si no los aporta voluntariamente, se pedirán directamente a las Entidades de crédito. No se le exige, por tanto, que declare contra sí mismo (art. 24.2 de la CE), sino que se le faculta para entregar unos documentos que, en todo caso, tendrá que facilitar un tercero (la entidad de crédito)” (Fundamento Jurídico 2º).

²² Fundamento Jurídico 10º de la STC 76/1990.

²³ Vid. LÓPEZ DÍAZ, A.: “El derecho a no autoinculparse...”, *ob. cit.*, p. 70. En este sentido, Agualló Avilés y García Berro

Por lo tanto, a juicio del Tribunal, la aportación de no es equiparable a la declaración del artículo 24.2 de la Constitución, reflejando un concepto muy estricto de declaración contra uno mismo²³. El Tribunal entiende por declaración, a los efectos del artículo 24.2 de la Constitución, una declaración que exteriorice un contenido, una manifestación de voluntad.

Continúa señalando el Tribunal que “Se impone aquí de nuevo la prudencia frente a intentos apresurados de trasladar mecánicamente garantías y conceptos propios del orden penal a actuaciones y procedimientos administrativos distintos y alejados del mismo, como es, en este caso, el de gestión tributaria”²⁴, con lo que manifiesta que el derecho a no autoinculparse no es aplicable al procedimiento de liquidación, pero evita pronunciarse sobre la cuestión de posible imposición de una sanción en el mismo.

En la Sentencia del Tribunal Constitucional 161/1997, con relación a pruebas de alcoholemia, se sostuvo una doctrina similar entendiendo por declaración el “reconocimiento de determinados hechos o su interpretación o valoración de los mismos”²⁵. Mantuvo igualmente que las pruebas de alcoholemia no constituyen una declaración amparada por el artículo 24.2 de la Constitución, sino simples pericias de resultado incierto afirmando que “las pruebas de detección discutidas, ya consistan en la espiración de aire, ya en la extracción de sangre, en el análisis de orina o en un examen médico, no constituyen actuaciones encaminadas a obtener del sujeto el reconocimiento de determinados hechos o su interpretación o valoración de los mismos, sino simples pericias de resultado incierto que, con independencia de que su mecánica concreta no requiera sólo un comportamiento exclusivamente pasivo, no pueden catalogarse como obligaciones de autoinculparse, es decir, como aportaciones o contribuciones del sujeto que sostengan o puedan sostener directamente, en el sentido antes dicho, su propia imputación penal o administrativa, ya que, según se dijo en la STC 76/1990 respecto de la obligación de exhibir o aportar determinados documentos contables, con ello quien se ve sometido a esas pruebas “no está haciendo una declaración de voluntad ni emite una declaración que exteriorice un contenido admitiendo su culpabilidad”²⁶.

sostienen que “deberá el obligado tributario colaborar; aunque los elementos de prueba así obtenidos, si resultaran autoincriminatorios, no podrán utilizarse contra él en un procedimiento punitivo”, conclusión que hacen derivar de la STC 76/1990, que, en su opinión, ha sido mal interpretada. Vid. AGUALLO AVILÉS, A. y GARCÍA BERRO, F.: “Deber de colaborar con la Administración...”, *ob. cit.*, pp. 98 y 113. Sobre esta Sentencia, puede verse también AGUALLO AVILÉS, A.: “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”, *Quincenal Fiscal*, núm. 21-22, 2003, pp. 33 y ss.

²⁴ Fundamento Jurídico 10º de la STC 76/1990.

²⁵ Fundamento Jurídico 7º de la STC 161/1997.

²⁶ Fundamento Jurídico 7º de la STC 161/1997. En el mismo sentido, señala la Sentencia del Tribunal Constitucional de 4 de octubre de 1985 que “el deber de someterse al control de alcoholemia no puede considerarse contrario al derecho a no declarar contra sí mismo y a no confesarse culpable, pues no se obliga al detectado a emitir una declaración que exteriorice un contenido, admitiendo su culpabilidad, sino a tolerar que se le haga objeto de una especial modalidad de pericia, exigiéndole una colaboración no equiparable a la declaración comprendida en el ámbito de los derechos proclamados en los artículos 17.3 y 24.2 de la Constitución Española”.

²⁷ Fundamento Jurídico 5º de la STC 161/1997.

En definitiva, el Tribunal Constitucional entiende que el obligado a realizar un control de alcoholemia, independientemente de que su comportamiento sea exclusivamente activo o pasivo al someterse a alguna de las pruebas, no está emitiendo una declaración a los efectos del artículo 24.2 de la Constitución.

La mencionada Sentencia manifiesta que la carga de la prueba “no se puede trocar fácticamente haciendo recaer en el imputado la obligación de aportar elementos de prueba que supongan una autoincriminación”²⁷ y, en este sentido, se ha distinguido²⁸ entre aportar y soportar prueba manifestando que si bien el acusado no tiene obligación de aportar prueba sí está obligado a soportar la actividad probatoria de quien tiene la carga de la prueba, en este caso la Administración, entendiendo que sólo se aporta prueba si en el momento en que se requieren los datos inculpativos no están al alcance de quien ha de acusar. De esta forma, el derecho a no autoinculparse sería aplicable a los supuestos en que los datos susceptibles de revelar una infracción no estuviesen al alcance de la Administración.

Del mismo modo, se interpretó el alcance de la Sentencia 76/1990 en el sentido de que “cuando la Administración tributaria exija información en el curso de un procedimiento de gestión tributaria, porque el bien jurídico tutelado en el art. 24.2 C.E. no lo reclama y sin embargo lo exige la protección del interés público constitucionalizado en el art. 31.1 C.E., deberá el obligado tributario colaborar; aunque los elementos de prueba así obtenidos, si resultan autoincriminatorios, no podrán utilizarse contra él en un procedimiento punitivo. Esto es, precisamente, desde nuestro punto de vista, lo que quería decir el Tribunal Constitucional cuando en la STC 76/1990 – que, en este sentido, creemos que ha sido mal interpretada – negaba que existía un derecho a la reserva de la información con trascendencia tributaria tutelable en el art. 24.2 C.E.”²⁹. Por lo que habría que concluir que el Tribunal Constitucional entendía que no se podía reconocer un derecho a la reserva de datos en virtud del artículo 24.2 de la Constitución, si bien una lectura detenida de la Sentencia nos proporciona la sensación de que se ha olvidado o ha evitado mencionar la eficacia que debe el derecho a no autoinculparse en procedimientos punitivos, de manera que la información suministrada coactivamente no pudiese ser utilizada a efectos punitivos a pesar de ser esta postura una fuente valiosa para intentar comprender y reconducir la compleja situación que comentamos.

Un importante paso se ha dado en las Sentencias del Tribunal Constitucional 18/2005, de 1 febrero³⁰ y 68/2006, de 13 marzo³¹. En estas Sentencias se asume la doctrina del Tribunal

²⁸ Vid. AGUALLO AVILÉS, A. y GARCÍA BERRO, F.: “Deber de colaborar con la...”, *ob. cit.*, pp. 98 y ss.

²⁹ Vid. AGUALLO AVILÉS, A. y GARCÍA BERRO, F.: “Deber de colaborar con la...”, *ob. cit.*, p. 113.

³⁰ Para un análisis de la Sentencia, *vid.* GARCÍA NOVOA, C.: “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*, núm. 3, 2005; LÓPEZ DÍAZ, A.: “Principio de no autoinculpación y procedimiento sancionador tributario. ¿No pero sí? (A propósito de la STC 18/2005, de 1 de febrero (RTC 2005,18))”, *Jurisprudencia Tributaria*, núm. 16, 2005; GARCÍA-HERRERA BLANCO, C. y HERRERA MOLINA, P. M.: “El derecho a no autoincriminarse en materia tributaria: revisión crítica y aplicación a los administradores sociales”, *Impuestos*, núm. 14, 2005.

³¹ Para un análisis de la Sentencia, *vid.* MAGRANER MORENO, F. J.: “La protección constitucional de la no autoincriminación en el ámbito tributario sancionador: Una reflexión a la luz del la STC 68/2006”, *Tribuna Fiscal*, núm. 190-191, 2006.

³² Para un análisis de este argumento, *vid.* GARCÍA-HERRERA BLANCO, C. y HERRERA MOLINA, P. M.: “El derecho a

Europeo, que expondremos a continuación, si bien al faltar el requisito de la identidad subjetiva con el sujeto al que se requirió la aportación de datos bajo amenaza de sanción³², se entendió que no se había vulnerado el derecho a no autoinculparse, en palabras del Tribunal: “No apreciándose la existencia del requisito subjetivo de que la coacción haya sido ejercida por el poder público sobre la persona que facilitó la información incriminatoria y que finalmente fue la destinataria de las medidas punitivas”³³.

El caso que se planteó ante el Alto Tribunal fue el siguiente. El administrador de una sociedad mercantil fue condenado por delito fiscal tras la incoación de un procedimiento inspector a la mencionada entidad en el seno del cual aportó datos bajo coacción. Los mencionados datos sirvieron para la confección del informe-denuncia que emitió la Inspección de Hacienda y que fue la prueba que desvirtuó la presunción de inocencia del administrador en el proceso por delito fiscal.

La importancia de estos pronunciamientos es la asunción por parte de nuestro Tribunal Constitucional de buena parte de la jurisprudencia del Tribunal de Estrasburgo. En este sentido, especialmente recoge nuestro Alto Tribunal la Sentencia Saunders contra el Reino Unido, manifestando que “Las pruebas que fundamentaron la condena penal, sin embargo, consistieron en declaraciones efectuadas por los propios condenados bajo la admonición de sanciones y penas privativas de libertad en el curso de las actuaciones administrativas de carácter inquisitivo”; la Sentencia J. B. contra Suiza señalando que: “Como en el asunto que ahora nos ocupa, en J. B. c. Suiza la información autoincriminatoria se requirió en el curso de un procedimiento administrativo de naturaleza tributaria de características muy similares al regulado en la Ley 230/1963, general tributaria; además, la información, como en el caso que ahora juzgamos, estaba constituida exclusivamente por documentos (concretamente, documentos relativos a las empresas en las cuales el recurrente había invertido dinero); y, finalmente, como ya hemos señalado, dichos documentos se reclamaron bajo la amenaza con sanciones pecuniarias establecidas en el ordenamiento suizo (sanciones que, finalmente, fueron impuestas). Difieren, sin embargo, los hechos examinados en J. B. c. Suiza de los que ahora enjuiciamos en varios aspectos esenciales: en primer lugar, el procedimiento administrativo tributario se siguió contra el propio recurrente como persona física, no contra ninguna de las sociedades en las que había invertido el dinero cuyo origen se pretendía conocer; en segundo lugar, la documentación con trascendencia tributaria se requirió directamente del contribuyente investigado; en tercer y último lugar, la coacción prevista en la Ley, que finalmente se materializó en la imposición de varias sanciones pecuniarias (un total de cuatro, la última de las cuales no se llegó a ejecutar), se ejerció efectivamente contra el recurrente”; o la Sentencia Funke contra Francia en la que se concluyó que “se habían vulnerado los derechos a permanecer en silencio y a no contribuir a la propia incriminación del recurrente al haber sido éste sancionado con varias multas pecuniarias por no aportar la documentación requerida por las autoridades aduaneras

no autoincriminarse...”, *ob. cit.*, p. 21.

³³ Fundamento Jurídico 4º de la STC 18/2005 y Fundamento Jurídico 6º de la STC 68/2006.

³⁴ Fundamento Jurídico 4º de la STC 18/2005.

francesas (extractos de cuentas corrientes abiertas en diferentes entidades bancarias y la documentación relativa a la financiación de un apartamento)" para terminar señalando que "fue la persona contra la que se siguió el procedimiento inquisitivo, a la que se le reclamó la documentación autoincriminatoria y sobre quien se ejerció la coacción prevista en la Ley que concluyó con la imposición de sanciones, la que instó la declaración de vulneración del derecho a la no autoincriminación reconocida en el art. 6.1 CEDH"³⁵.

Sin embargo, como se ha resaltado³⁵, se ha perdido una inmejorable oportunidad para perfilar el contenido del derecho a no autoinculparse en relación con la aportación coactiva de datos en el procedimiento inspector y para concretar si esos datos puede utilizarse en un posterior procedimiento administrativo sancionador o en un eventual proceso penal. Habrá que esperar a futuras decisiones del Tribunal Constitucional para conocer los requisitos objetivos del derecho a la no autoinculpación en este ámbito aunque parece que es necesario poner de manifiesto la concreta indefensión que se le ha causado al contribuyente y así manifiesta: "el recurrente no ha mencionado concretamente las «admoniciones, requerimientos y advertencias» que le dirigió la Inspección, ni cuáles fueron los documentos que ante tales intimaciones entregó, ni por consecuencia, en qué medida esos documentos que aportó coaccionado pudieron tener razonablemente alguna virtualidad para su condena. Resulta, pues, así, que el demandante no ha atendido la carga que sobre él pesa y que va referida no sólo a abrir la vía para que este Tribunal pueda pronunciarse sobre las vulneraciones de la Constitución alegadas, sino también, y esto es lo que ahora importa, a «proporcionar la fundamentación fáctica y jurídica que razonablemente quepa esperar, y que se integra en el deber de colaborar con la justicia del Tribunal Constitucional, sin que le corresponda a éste reconstruir de oficio las demandas» (STC 91/2000, de 30 de marzo, F. 9.)"³⁶.

No obstante, podríamos inferir que una vulneración del derecho a no autoinculparse se producirá sólo cuando la información que se utilice para fundamentar la condena o sanción haya sido requerida y aportada por el contribuyente y se haya ejercido la coacción personalmente contra el mismo por lo que el Tribunal Constitucional adopta un "*formalismo infundado*", en palabras de García-Herrera Blanco y Herrera Molina³⁷, que "está ausente de una patente relación con la realidad cotidiana del funcionamiento del procedimiento de comprobación tributaria, y de la aplicación de las sanciones penales que puedan derivarse del mismo, lo cual va a suponer una práctica inaplicación del principio en el ámbito tributario"³⁸. Junto a ello merece la pena destacar que el Tribunal exige que se mencionen

³⁵ Vid. GARCÍA NOVOA, C.: "Una aproximación del Tribunal Constitucional...", *ob. cit.* En este sentido, García-Herrera Blanco y Herrera Molina manifiestan que: "Mientras tanto, nuestro supremo intérprete se ha limitado a "ganar tiempo" y a sembrar mayor confusión sobre la materia", *vid.* GARCÍA-HERRERA BLANCO, C. y HERRERA MOLINA, P. M.: "El derecho a no autoincriminarse...", *ob. cit.*, p. 18.

³⁶ Fundamento Jurídico 3º de la STC 68/2006.

³⁷ Vid. GARCÍA-HERRERA BLANCO, C. y HERRERA MOLINA, P. M.: "El derecho a no autoincriminarse...", *ob. cit.*, p. 21. En sentido similar, *vid.* MAGRANER MORENO, F. J.: "La protección constitucional de la no autoincriminación...", *ob. cit.*, p. 11.

³⁸ Vid. MAGRANER MORENO, F. J.: "La protección constitucional de la no autoincriminación...", *ob. cit.*, pp. 11 y 12.

³⁹ El artículo 6.1 del Convenio Europeo para la Protección de Derechos Humanos manifiesta que: "Toda persona tiene

las concretas “«admoniciones, requerimientos y advertencias» que le dirigió la Inspección” de modo que entiende que es necesario la concurrencia de actos concluyentes que manifiesten una coacción concreta, singular y determinada para que se vulnere el derecho a no autoinculparse.

4. Jurisprudencia del tribunal europeo de derechos humanos con relación al derecho a no autoinculparse

4.1 La doctrina del tribunal europeo de derechos humanos en relación al artículo 6 del convenio europeo para la protección de los derechos humanos.

El artículo 6³⁹ del Convenio Europeo para la Protección de los Derechos Humanos⁴⁰ ha servido a la jurisprudencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos de Estrasburgo para proclamar la vigencia del derecho a no declarar contra sí mismo⁴¹. A continuación pasamos a analizar las Sentencias más relevantes.

4.2. Sentencia funke contra francia.

El señor Funke era un alemán que vivía en Francia, que se negó a proporcionar cualquier tipo de datos bancarios cuando las autoridades aduaneras le requirieron información sobre sus bienes en el extranjero. Fue procesado y el tribunal le impuso una multa que se incrementaba diariamente hasta el día en que el demandado cumpliera su orden de cooperar. El Señor Funke presentó una demanda que basó en la vulneración del artículo 6 y del artículo 8 del Convenio Europeo para la Protección de Derechos Humanos.

derecho a que su causa sea oída equitativa, públicamente y dentro de un plazo razonable, por un Tribunal independiente e imparcial, establecido por la Ley, que decidirá los litigios sobre sus derechos y obligaciones de carácter civil o sobre el fundamento de cualquier acusación en materia penal dirigida contra ella. 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 considerada necesaria por el Tribunal, cuando en circunstancias especiales la publicidad pudiera ser perjudicial para los intereses de la justicia”.

⁴⁰ El artículo 10.2 de la Constitución introduce en nuestro derecho el Convenio Europeo para la Protección de los Derechos Humanos, además España se ha adherido a éste mediante instrumento de 26 de septiembre de 1.979, publicado en el B.O.E. de 10 de octubre.

⁴¹ Vid FROMMEL, S.: “El Tribunal Europeo de Derechos Humanos...”, *ob. cit.*; FALCÓN Y TELLA, R.: “Un giro trascendental en la jurisprudencia...”, *ob. cit.*; “El carácter reservado...”, *ob. cit.*; “La imposibilidad de utilizar datos obtenidos...”, *ob. cit.*; HERRERA MOLINA, P.M.: “Los derechos a guardar silencio y...”, *ob. cit.*; LÓPEZ DÍAZ, A.: “El derecho a no autoinculparse...”, *ob. cit.*, pp. 70 y ss.; AGUALLO AVILÉS, A. y GARCÍA BERRO, F.: “Deber de colaborar con la...”, *ob. cit.*, pp. 87 y ss.; ANEIRO PEREIRA, J.: “El derecho a no declarar contra sí mismo y a no confesarse culpable a la luz de la jurisprudencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos”, *Quincena Fiscal*, núm. 17, 2002; LUNA RODRIGUEZ, R.: “Consolidación de la jurisprudencia del tribunal de Estrasburgo sobre el derecho a no autoincriminarse en los procedimientos tributarios. La novedosa sentencia J. B. contra Suiza”, *Quincena Fiscal*, núm. 1, 2002, pp. 41 y ss.; SANZ DÍAZ-PALACIOS, J. A.: “Derecho a no autoinculparse y delitos contra la Hacienda Pública”, *Colex*, Madrid, 2004 y “El derecho a no declarar contra sí mismo en los procedimientos de inspección tributaria”, *Crónica Tributaria*, núm. 104, 2002; MARTÍNEZ MUÑOZ, Y.: “La Aplicación del Convenio Europeo de Derechos Humanos en Materia Tributaria: un Análisis Jurisprudencial”, *Aranzadi*, Pamplona, 2002.

⁴² Vid. Sentencia Funke contra Francia del TEDH de 25 de febrero de 1993, párr. 44.

En febrero de 1993, el Tribunal Europeo de Derechos Humanos de Estrasburgo, en la Sentencia Funke contra Francia, estudió por primera vez los derechos de los obligados a aportar documentación autoincriminatoria en relación con las investigaciones realizadas por Aduanas, concluyendo que de forma implícita dentro del artículo 6 del Convenio se protegía el derecho a no autoinculparse.

El Tribunal Europeo resolvió que la imposición de una sanción por negarse a proporcionar la información requerida por los oficiales de aduanas infringía el derecho a no autoinculparse, que se recoge en el derecho proceso equitativo, tal y como es garantizado por el artículo 6.1 del Convenio Europeo.

Así, “El Tribunal constata que las aduanas provocaron la condena del señor Funke para obtener determinadas pruebas que presumían que existían pero de las que no tenían certeza. No pudiendo o no queriendo obtenerlas por otro medio, intentaron obligar al demandante a que les entregara el mismo la prueba de los delitos que había cometido. Las particularidades del derecho aduanero (aps. 30-31, supra) no justificarían tal violación del derecho, de todo “acusado” en el sentido autónomo que el artículo 6 atribuye al término, de guardar silencio y no contribuir a su propia incriminación. Por tanto, ha existido violación del artículo 6.1.”⁴².

4.1. Sentencia Bendenoun contra Francia.

En este proceso, el Estado francés entendía que no era aplicable el artículo 6 del Convenio a procedimientos administrativos en el que son impuestas sanciones tributarias. Según la Comisión a pesar de que en el ordenamiento francés se clasifique el fraude como infracción administrativa, la “naturaleza de la ofensa” y la “severidad de la sanción” indican que las sanciones impuestas sobre el demandante eran de “de naturaleza penal para los propósitos del artículo 6 del Convenio”⁴³.

La Sentencia Bendenoun contra Francia fue emitida por el Tribunal Europeo de Derechos Humanos el 24 de febrero de 1994 y sostuvo, por primera vez, que las sanciones fiscales son de naturaleza penal a efectos del artículo 6.1 del Convenio Europeo para la Protección de los Derechos Humanos y señaló que este artículo es aplicable a los procesos relacionados con sanciones tributarias, distintas de las sanciones penales por delitos. De esta forma manifiesta el Tribunal que “Al evaluar el peso respectivo de los diversos aspectos del asunto, el Tribunal señala el predominio de los que presentan una coloración penal. Ninguno de ellos parece decisivo por sí mismo, pero en conjunto y relacionados confieren a la “acusación” en litigio un “carácter penal” de acuerdo con el artículo 6.1, el cual puede, por tanto, ser aplicado”⁴⁴.

⁴³ Vid. FROMMEL, S.: “El Tribunal Europeo de Derechos Humanos...”, *ob. cit.*, p. 504.

⁴⁴ Vid. Sentencia Bendenoun contra Francia del TEDH de 24 de febrero de 1994, párr: 47.

⁴⁵ Sentencia Saunders contra Reino Unido del TEDH de 17 de diciembre de 1996, párr: 74. Traducción de Serrano

4.4. Sentencia Saunders contra Reino Unido.

La empresa británica Guinness ofreció secretamente cuantiosas sumas para que terceras personas pujaran al alza por sus acciones. Tal conducta constituye un ilícito penal en legislación inglesa. El Sr. Saunders era un alto directivo de Guinness al que interrogaron los inspectores del Departamento británico de Comercio e Industria, viéndose obligado a contestar, dado que la legislación inglesa castiga la resistencia con penas de multa y de privación de libertad por un período de hasta dos años.

Manifiesta el Tribunal que “El derecho a no declarar contra sí mismo se fundamenta, en primer lugar, en el respeto a la voluntad del acusado de 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” constituiría el elemento decisivo para evaluar la posible utilización como prueba en un procedimiento punitivo, sin vulnerar el derecho a no autoinculparse, que concibe como un derecho absoluto, señalando “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”⁴⁵.

La doctrina del Tribunal Europeo de Derechos Humanos todavía fue más allá ya que en la Sentencia Saunders declaró contrario al artículo 6 del Convenio el hecho de que en el procedimiento penal o sancionador pudieran tomarse en consideración pruebas que hubiesen sido obtenidos en el seno de otro procedimiento anterior bajo la amenaza de la imposición de sanciones en caso de incumplimiento del deber de facilitarlos. Y así señala el Tribunal: “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”⁴⁶.

En conclusión, en la Sentencia Saunders, el Tribunal entendió que no se vulneraba el derecho a no autoinculparse cuando en el seno de un procedimiento administrativo de carácter no punitivo se exigían datos bajo coacción, sin embargo dichos datos no podían ser utilizados en posteriores procedimiento sancionadores penales.

Antón, F. publicada en *Impuestos*, 15-16, agosto, 1997.

⁴⁶ Sentencia Saunders contra Reino Unido del TEDH de 17 de diciembre de 1996, párr: 74. Traducción de Serrano Antón, F. publicada en *Impuestos*, 15-16, agosto, 1997.

4.5. Sentencia JB contra Suiza.

A estas resoluciones habría que añadir la Sentencia J. B. Contra Suiza donde se sustanció un recurso contra unas sanciones por no suministrar información en el seno de un procedimiento que servía para liquidar la deuda tributaria y para sancionar en función de la deuda tributaria no ingresada, y en el que al mismo tiempo regía una obligación de colaboración por parte del obligado tributario bajo pena de sanción. El Tribunal Europeo de Derechos Humanos manifestó que el derecho a no autoinculparse comprendido en el artículo 6.1 del Convenio también incluye la posibilidad de negarse a suministrar datos, información que pueda fundamentar una sanción aunque el procedimiento en el que se solicita tenga otra finalidad que no sea únicamente la de sancionar; si fuese sólo la de sancionar, ya en la Sentencia Funke contra Francia se reconocía esa posibilidad.

En este proceso, el Gobierno Suizo manifestó que, sin negar que el caso entraba dentro del ámbito del artículo 6.1 del Convenio, la información era necesaria para la determinación de la cuota dejada de ingresar, por otra parte invocó la doctrina del Tribunal de Estrasburgo respecto a las pruebas de alcoholemia o los tacómetros de los camiones aparte de invocar razones de índole práctica para legitimar su actuación.

El Tribunal concluyó que dichas sanciones vulneraban el artículo 6.1 del Convenio puesto que el derecho a no autoinculparse incluía el derecho a negarse a proporcionar información que sirviera para imponer una sanción no sólo en el transcurso de un procedimiento sancionador sino también en otro con distinta finalidad como lo es un procedimiento liquidador que pudiera desembocar en una sanción.

El Tribunal manifestó que “Aunque no se menciona específicamente en el artículo 6 del Convenio, el derecho a guardar silencio y el derecho a no autoincriminarse son normas internacionales generalmente reconocidas que descansan en el fondo de la noción de juicio justo que consagra el artículo 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 por parte de las autoridades, estas inmunidades contribuyen a evitar errores judiciales y a asegurar los fines del artículo 6.1”⁴⁷.

4.6. Conclusiones

La jurisprudencia anterior con relación al derecho a no inculparse puede ser resumida en las siguientes ideas⁴⁸:

El “derecho a un proceso equitativo” previsto en el artículo 6.1 del Convenio incluye, tanto para el acusado como para el inculpado, el derecho a no declarar:

⁴⁷ Vid. Sentencia JB contra Suiza del TEDH de 3 de mayo de 2001, párr: 64.

⁴⁸ Vid. FROMMEL, S.: “El Tribunal Europeo de Derechos Humanos...”, *ob. cit.*, pp. 510, 511 y 512.

Acusado en materia penal es una expresión que tiene un significado propio en el artículo 6. El término “accused” incluye no sólo al acusado en el término estricto de la palabra, esto es la persona que ha sido procesada, sino también aquella persona objeto de un proceso de instrucción que se halla en una fase donde todavía no hay pruebas suficientes para procesarla.

La expresión “procesos penales” incluye “procedimientos dirigidos a la obtención de documentos”. El Tribunal comenzó con una excepción preliminar de inadmisibilidad planteada por el Estado francés, que señalaba que “Ninguna diligencia penal se habría dirigido contra el señor Funke por delito contra la reglamentación sobre las relaciones financieras con el extranjero, y el fallecimiento del interesado el 22 de julio de 1987 habría definitivamente extinguido la acción pública”⁴⁹, respecto a lo que “El Tribunal señala que las quejas formuladas por el demandante en relación con el artículo 6 se refiere a otro procedimiento, que es el de presentación de documentos. Rechaza pues aceptar la excepción”⁵⁰.

“Acusación en materia penal” tiene también un “significado propio” que alcanza a la mayoría de los procedimientos donde se pueden imponer sanciones, lo que nos lleva a la Sentencia Bendenoun y a la afirmación de que el artículo 6 se aplica a los contribuyentes en procedimientos en los que se pueden imponer sanciones.

El derecho a no declarar puede invocarse por personas físicas y jurídicas, puede ser invocado para evitar inculparse uno mismo⁵¹ y comprende el derecho a negarse a proporcionar cualquier información, incluida la contenida en documentos. Cuando se ejercite el derecho a no autoinculparse, las autoridades no pueden adoptar medidas para obligarle a revelar información y el hecho de que no declarar no puede, por sí solo, dar lugar a una presunción de culpabilidad.

El acusado o persona sujeta a investigación tiene que ser informado lo más pronto posible sobre su derecho a no autoinculparse, de acuerdo con el párrafo 44 de la Sentencia Funke contra Francia y puede renunciar al derecho.

Por otra parte, de la Sentencia Saunders, se desprende que no se pueden utilizar datos obtenidos bajo coacción en un procedimiento administrativo, en un posterior procedimiento penal o sancionador. A ello habría que añadir que en la Sentencia J. B. contra Suiza se reconoció el derecho a negarse a aportar datos que pudieran fundamentar una sanción en el transcurso de un procedimiento cuya finalidad no fuera sancionar únicamente.

⁴⁹ Vid. Sentencia Funke contra Francia del TEDH de 25 de febrero de 1993, párr: 39.

⁵⁰ Vid. Sentencia Funke contra Francia del TEDH de 25 de febrero de 1993, párr: 40.

⁵¹ También para evitar incriminar a otros, según Frommel. Vid. FROMMEL, S.: “El Tribunal Europeo de Derechos Humanos...”, *ob. cit.*, p. 511. En sentido contrario, vid. AGUALLO AVILÉS, A. y GARCÍA BERRO, F.: “Deber de colaborar con la Administración...”, *ob. cit.*, p. 105.

5. Análisis del procedimiento sancionador.

5.1. La situación tras la ley 1/1998. un intento de solución.

La separación de procedimientos fue la novedad quizás más significativa⁵² de la Ley 1/1998 y dio respuesta a una petición insistente de la doctrina⁵³ y de los tribunales⁵⁴ para adecuar el procedimiento sancionador a los derechos reconocidos en el artículo 24 de la Constitución, en especial al derecho a no autoinculparse, y a la jurisprudencia que en esta materia había establecido el Tribunal Europeo de Derechos Humanos con relación al artículo 6 del Convenio Europeo de Derechos Humanos⁵⁵.

El artículo 34 de la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes establecía, en su primer apartado, que "La imposición de sanciones tributarias se realizará mediante un expediente distinto o independiente del instruido para la comprobación e investigación de la situación tributaria del sujeto infractor, en el que se dará en todo caso audiencia al interesado". Aunque el precepto sólo aludía a un procedimiento distinto del instruido para la comprobación e investigación y, por lo tanto, a actuaciones inspectoras, puesto que era el único ámbito donde no estaba previsto, siendo, por lo tanto, el único ámbito donde tiene relevancia, debía entenderse que se establece un procedimiento sancionador separado del procedimiento de liquidación de forma general⁵⁶.

⁵² Vid. SOLER ROCH, M.T. y ALIAGA AGULLÓ, E.: "La configuración autónoma del procedimiento sancionador en materia tributaria", *XIX Jornadas Latino-Americanas de Direito Tributario Livro 2, A criminalização das infracções fiscais. Comunicações Técnicas, Associação Fiscal Portuguesa-Instituto Latino-Americano de Direito Tributario, Colibri Artes Gráficas, Lisboa, 1988*, p. 429; PALAO TABOADA, C.: "Lo "blando" y lo "duro" del Proyecto de Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes", *Estudios Financieros*, núm. 171, 1997, p. 27; SESMA SÁNCHEZ, B.: "Aspectos críticos de la nueva regulación del procedimiento sancionador tributario", *Revista Técnica Tributaria de la Asociación Española de la Asociación Española de Asesores Fiscales*, núm. 42, 1998, p. 92; TEJERIZO LÓPEZ, J. M.: "Procedimientos tributarios y garantías del contribuyente. Una perspectiva constitucional", *Civitas-Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 100, 1998, p. 718.

⁵³ Vid. ZORNOZA PÉREZ, J.: "El sistema de infracciones y sanciones tributarias. Los principios constitucionales del derecho sancionador", Madrid, Civitas, 1992, pp. 67 y ss. y 159 y ss.; GARCÍA AÑOEROS, J.: "Los poderes de comprobación, la actividad de liquidación y la discrecionalidad de la Administración Financiera", *Civitas-Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 76, 1992, p. 618; TEJERIZO LÓPEZ, J. M.: "La reforma...", *ob. cit.*, p. 91; PONT I CLEMENTE, J. F.: "Separación, en vía de comprobación e investigación por la inspección tributaria, del procedimiento de liquidación respecto del procedimiento sancionador", *Revista Técnica Tributaria de la Asociación Española de Asesores Fiscales*, núm. 27, 1994; ESEVERRI MARTÍNEZ, E.: "Procedimiento de liquidación tributaria y...", *ob. cit.*, pp. 73 y ss.; FALCÓN Y TELLA, R.: "Un giro trascendental en la jurisprudencia...", *ob. cit.*; SOLER ROCH, M.T.: "Deberes tributarios y...", *ob. cit.*, pp. 101 y ss.; JUAN LOZANO, A. M.: "Una propuesta para la articulación de los procedimientos tributarios sancionadores y los desarrollados por los órganos de gestión e inspección en orden a la aplicación de los principios constitucionales", *Estudios Financieros*, núm. 173-174, agosto-septiembre, 1997, pp. 5 y ss.; MARTÍN QUERALT, J., LOZANO SERRANO, C., CASADO OLLERO, C. y TEJERIZO LÓPEZ, J. M.: "Curso de Derecho Financiero y tributario", Octava Edición, Madrid, Tecnos, 1997, p. 547; LÓPEZ MOLINO, A. M.: "Articulación entre los procedimientos de inspección y los de imposición de sanciones", *Impuestos*, tomo I, 1998, p. 144.

⁵⁴ Vid. Auto del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña de 28 de febrero de 1996.

⁵⁵ Vid. Sentencias del Tribunal Europeo de Derechos Humanos en los asuntos Funke contra Francia, de 25 de febrero de 1993; Bendenoun contra Francia, de 24 de febrero de 1994; Saunders contra Reino Unido, de 17 de diciembre de 1996; y, J. B. contra Suiza, de 3 de mayo de 2001.

⁵⁶ Vid. PALAO TABOADA, C.: "Lo "blando" y..." *ob. cit.*, p. 29; SOLER ROCH, M.T. y ALIAGA AGULLÓ, E.: "La configuración autónoma del procedimiento sancionador..." *ob. cit.*, p. 434; TEJERIZO LÓPEZ, J. M.: "Procedimientos tributarios y..." *ob. cit.*, p. 718.

De un lado, supuso aumentar la autonomía del Derecho Sancionador Tributario dentro del Derecho Tributario puesto que permite situar al Derecho Sancionador Tributario dentro Derecho Sancionador y entenderlo como una manifestación del ius puniendi del Estado y fue una oportunidad para clarificar la posición de los sujetos en el procedimiento sancionador.

De otro, los grandes problemas de fondo fueron sido obviados: la aplicación de los principios penales, sustantivos y procesales, en el Derecho Sancionador Tributario no fue tratada, lo que provocó que la reforma quedara sólo en un simple propósito; la posibilidad de que la competencia del procedimiento pudiese recaer en el mismo órgano que se encargó de la fase de comprobación⁵⁷ o la comunicación de datos entre los procedimientos⁵⁸ son datos que ponían en peligro derechos como a la presunción de inocencia, a no autoinculparse⁵⁹. Lo único claro es que se había comenzado el proceso de separación del procedimiento de liquidación de la deuda tributaria y el procedimiento sancionador en materia tributaria.

5.2. La situación tras la ley 58/2003.

La LGT, como la Ley 1/1998, establece, con carácter general, un procedimiento sancionador en materia tributaria separado con la intención de respetar una serie garantías constitucionales⁶⁰. El artículo 208 de la LGT establece, en su primer apartado, que "El procedi-

⁵⁷ En este sentido, el artículo 26 del Real Decreto 1930/1998, de 11 de septiembre, por el que se desarrolla el régimen sancionador tributario y se introducen las adecuaciones necesarias en el Real Decreto 939/1986, de 25 de abril, por el que se aprueba el Reglamento General de la Inspección de Tributos disponía que "Serán órganos competentes para acordar e imponer las sanciones pecuniarias por infracciones graves previstas en los artículos 87 y 88 de la Ley General Tributaria, los que deban dictar los actos administrativos por los que se practiquen liquidaciones provisionales o definitivas de los tributos o, en su caso, de las retenciones o ingresos a cuenta de los mismos", esto es, en el caso de infracciones puestas de manifiesto en el desarrollo de un procedimiento inspector; los Inspectores-Jefes conforme a lo dispuesto en el artículo 63 bis, 4 del Reglamento General de Inspección de los Tributos. En definitiva, en el caso de las sanciones pecuniarias por infracciones graves (suponían perjuicio económico causar a la Hacienda Pública) la competencia para decidir sobre el resultado del procedimiento de liquidación y del sancionador corresponde al mismo órgano.

⁵⁸ La separación de procedimientos corre el peligro de quedar en una mera separación de procedimientos formal, si no se impide la comunicabilidad de datos obtenidos coactivamente en el procedimiento de liquidación de la deuda tributaria al procedimiento sancionador. Este fue el camino por el que optó el legislador pues el artículo 34.2 de la Ley 1/1998 permite su incorporación antes del trámite de audiencia⁵⁸, lo consagró una mera separación formal de procedimientos. Pero, es más, el artículo 34 del RST permitía prescindir de la fase de instrucción y unir; al acuerdo de inicio del procedimiento, la propuesta de resolución.

⁵⁹ Vid. FALCÓN Y TELLÁ, R.: "El fracaso de la separación del procedimiento sancionador operada por la Ley 1/1998: incorporación automática de datos con infracción de los principios penales, falta de motivación de las sanciones y ampliación injustificada de las causas de interrupción de la prescripción", Editorial de *Quincena Fiscal*, núm. 10, 2001, p. 6; RICARDO HOYOS, J.: "El procedimiento sancionador tributario como procedimiento separado", *Quincena Fiscal*, núm. 3, 2001; ARIAS VELASCO, J.: "El expediente distinto e independiente o los mismos perros con distintos collares (fábula)", *Quincena Fiscal*, núm. 6, 1999.

⁶⁰ Sobre el nuevo procedimiento sancionador; vid. CUBERO TRUYO, A. M. y GARCÍA BERRO, F.: "Reflexiones críticas en torno al régimen sancionador tributario A propósito del desarrollo reglamentario de la LGT", *Civitas, Revista española de Derecho Financiero* núm. 129/2006; SÁNCHEZ HUETE, M. A.: "Una visión crítica del sistema sancionador de la LGT", *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, núm. 1, 2006; MUÑOZ BAÑOS, C.: "El procedimiento sancionador", *Quincena Fiscal Aranzadi*, Madrid, 2001; BLASCO DELGADO, C.: "El nuevo procedimiento sancionador tributario (I): Tramitación separada del procedimiento de aplicación de los tributos", *Revista de Información Fiscal*, Editorial Lex Nova, 2004, pp. 231 y 242; ORENA DOMÍNGUEZ, AITOR: "Notas sobre el procedimiento sancionador", *Nueva Fiscalidad*, núm. 11, 2005, pp. 27 y ss.; CUBERO TRUYO, A. y GARCÍA BERRO, F.: "Reflexiones críticas en torno al régimen sancionador tributario", *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 129, 2006, pp.41 y ss.

miento sancionador en materia tributaria se tramitará de forma separada a los de aplicación de los tributos regulados en el título III de esta Ley, salvo renuncia del obligado tributario, en cuyo caso se tramitará conjuntamente”, refiriéndose no sólo a las actuaciones inspectoras, como antes.

Por otra parte, la obligación de suministrar datos propios bajo apercibimiento de sanción sigue vigente en la LGT. En concreto, su artículo 29.2 f) establece que los obligados tributarios deberán cumplir “La obligación de aportar a la Administración tributaria (...) cualquier dato, informe, antecedente y justificante con trascendencia tributaria, a requerimiento de la Administración” y el artículo 93.2 de la misma señala que las obligaciones de proporcionar a la Administración tributaria toda clase de datos, informes, antecedentes y justificantes con trascendencia tributaria “deberán cumplirse con carácter general en la forma y plazos que reglamentariamente se determinen, o mediante requerimiento individualizado de la Administración tributaria que podrá efectuarse en cualquier momento posterior a la realización de las operaciones relacionadas con los datos o antecedentes requeridos” y su incumplimiento⁶¹, en caso de que no tengan por objeto datos expresados en magnitudes monetarias, está sancionado, según el artículo 199.4, con multa pecuniaria fija de 200 euros por cada dato o conjunto de datos referidos a una misma persona o entidad omitido, inexacto o falso y, en caso de tengan por objeto datos expresados en magnitudes monetarias, según el artículo 199.5, con multa pecuniaria proporcional de hasta el 2 por 100 del importe de las operaciones no declaradas o declaradas incorrectamente, con un mínimo de 500 euros.

La exigencia de un procedimiento sancionador independiente del de liquidación no puede entenderse como una exigencia simplemente formal. Por ello, la acumulación en un mismo órgano de la fase instructora y decisoria del procedimiento sancionador o ambas al órgano competente de la fase de liquidación y la comunicación de datos entre el procedimiento de liquidación y el sancionador desvirtúan la separación procedimental introducida.

⁶¹ El artículo 199 establece que “(...) 4. Tratándose de requerimientos individualizados o de declaraciones exigidas con carácter general en cumplimiento de la obligación de suministro de información recogida en los artículos 93 y 94 de esta Ley, que no tengan por objeto datos expresados en magnitudes monetarias y hayan sido contestados o presentadas de forma incompleta, inexacta o con datos falsos, la sanción consistirá en multa pecuniaria fija de 200 euros por cada dato o conjunto de datos referidos a una misma persona o entidad omitido, inexacto o falso.

5. Tratándose de requerimientos individualizados o de declaraciones exigidas con carácter general en cumplimiento de la obligación de suministro de información recogida en los artículos 93 y 94 de esta Ley, que tengan por objeto datos expresados en magnitudes monetarias y hayan sido contestados o presentadas de forma incompleta, inexacta o con datos falsos, la sanción consistirá en multa pecuniaria proporcional de hasta el 2 por 100 del importe de las operaciones no declaradas o declaradas incorrectamente, con un mínimo de 500 euros.

Si el importe de las operaciones no declaradas o declaradas incorrectamente representa un porcentaje superior al 10, 25, 50 ó 75 por 100 del importe de las operaciones que debieron declararse, la sanción consistirá en multa pecuniaria proporcional del 0,5, 1, 1,5 ó 2 por 100 del importe de las operaciones no declaradas o declaradas incorrectamente, respectivamente.

En caso de que el porcentaje sea inferior al 10 por 100, se impondrá multa pecuniaria fija de 500 euros.

6. La sanción a la que se refieren los apartados 4 y 5 de este artículo se graduará incrementando la cuantía resultante en un 100 por 100 en el caso de comisión repetida de infracciones tributarias (...).”

Ello debería ser completado con las previsiones del artículo 15 del Real Decreto 2063/2004, de 15 octubre, por el que se aprueba el Reglamento general del régimen sancionador tributario.

5.2.1. Órganos competentes para la imposición de sanciones.

Tras la aprobación de la LGT, la situación es semejante a la que se recogía en la ALGT, salvo que ahora los Directores y Delegados ya no tienen competencias sancionadoras. El artículo 211.5 de la LGT⁶² establece que es órgano competente para la imposición de sanciones, en su apartado d), “El órgano competente para liquidar o el órgano superior inmediato de la unidad administrativa que ha propuesto el inicio del procedimiento sancionador”. Por otra parte, el artículo 20.1 del Real Decreto 2063/2004, de 15 octubre, por el que se aprueba el Reglamento general del régimen sancionador tributario (en adelante RST) establece que “Salvo que una disposición establezca expresamente otra cosa, la atribución de competencias en el procedimiento sancionador será la misma que la del procedimiento de aplicación de los tributos del que derive”.

De esta normativa se desprende que los órganos competentes para la liquidación e imposición de sanciones coinciden. La referencia de la Ley al órgano superior inmediato se aplicará a los casos en que sólo concurra sanción, como es el caso de las sanciones por incumplimiento de obligaciones formales.

5.2.2. Órganos competentes para la instrucción. Breve referencia a su inicio.

Sobre estas cuestiones la Ley 53/2003 no se pronuncia y para ello hay que acudir al Real Decreto 2063/2004, de 15 octubre, por el que se aprueba el Reglamento general del régimen sancionador tributario (en adelante RST).

Respecto al órgano competente para la iniciación del procedimiento sancionador, el artículo 22.2 del RST determina que será “el que se determine en la normativa de organización aplicable a los órganos con competencia sancionadora. En defecto de norma expresa, será órgano competente el que tenga atribuida la competencia para su resolución”, en cuyo caso son los mencionados en el artículo 211.5 de la LGT, completándose con lo previsto en la letra a), del apartado 3º, del mismo artículo en el sentido de que en los procedimientos sancionadores iniciados por órganos de inspección si este se inicia como consecuencia de un procedimiento de inspección, será de aplicación lo dispuesto en el artículo 25.1, que establece como órgano competente el equipo o unidad que hubiera desarrollado la actuación de comprobación e investigación, salvo que el inspector-jefe

⁶² El artículo 211.5 de la LGT establece que “Son órganos competentes para la imposición de sanciones:

- a) El Consejo de Ministros, si consisten en la suspensión del ejercicio de profesiones oficiales, empleo o cargo público.
- b) El Ministro de Hacienda, el órgano equivalente de las Comunidades Autónomas, el órgano competente de las entidades locales u órganos en quienes deleguen, cuando consistan en la pérdida del derecho a aplicar beneficios o incentivos fiscales cuya concesión le corresponda o que sean de directa aplicación por los obligados tributarios, o de la posibilidad de obtener subvenciones o ayudas públicas o en la prohibición para contratar con la Administración pública correspondiente.
- c) El órgano competente para el reconocimiento del beneficio o incentivo fiscal, cuando consistan en la pérdida del derecho a aplicar el mismo, salvo lo dispuesto en el párrafo anterior.
- d) El órgano competente para liquidar o el órgano superior inmediato de la unidad administrativa que ha propuesto el inicio del procedimiento sancionador”.

designe otro diferente. Si se trata de actuaciones inspectoras distintas de las anteriores será competente el equipo o unidad que haya desarrollado las actuaciones de las que trae su causa la infracción según la letra b) de aquél.

Con relación a la instrucción, se encuentra una previsión general en el artículo 23.1 del RST, que establece que será órgano competente para instruir el procedimiento sancionador el que se determine en la normativa de organización aplicable, que no aclara demasiado y deja abierta la posibilidad a una regulación específica, algo que ocurre de forma casi general con toda la atribución de competencias en esta materia. Sin embargo, el artículo 25.3 del mismo manifiesta que, en caso de procedimientos sancionadores iniciados como consecuencia de un procedimiento de inspección, la instrucción del procedimiento podrá encomendarse por el inspector-jefe al equipo o unidad competente para acordar el inicio o a otro equipo o unidad distinto, en función de las necesidades del servicio o de las circunstancias del caso. Lo habitual será que instruya el que acordó el inicio y éste será el que hubiera desarrollado la actuación de comprobación e investigación. Como fácilmente se colige la debida separación entre órgano instructor y sancionador no existe.

5.2.3. La posibilidad de comunicación de los datos.

Como ya manifestamos, una adecuada separación entre los procedimientos liquidador y sancionador implica que los datos obtenidos coactivamente en el procedimiento de liquidación y que, por tanto, están contaminados no pudieran ser utilizados en el procedimiento sancionador. La LGT, en el apartado 2º del artículo 210 establece que "Los datos, pruebas o circunstancias que obren o hayan sido obtenidos en alguno de los procedimientos de aplicación de los tributos regulados en el título III de esta Ley y vayan a ser tenidos en cuenta en el procedimiento sancionador deberán incorporarse formalmente al mismo antes de la propuesta de resolución"⁶³, en términos similares a la ALGT, con la única diferencia de que se incorporen con la LGT antes de la propuesta de resolución en vez del trámite de audiencia al interesado, diferencia que se explica porque se ha eliminado ese trámite de audiencia y se ha sustituido por la previsión contenida en el párrafo 3º del apartado 4º del artículo 210 LGT según el cual, "La propuesta de resolución será notificada al interesado, indicándole la puesta de manifiesto del expediente y concediéndole un plazo de 15 días para que alegue cuanto considere conveniente y presente los documentos, justificantes y pruebas que estime oportunos", si bien durante todo momento se puede pueden formular alegaciones y aportar los documentos⁶⁴.

El órgano competente para la instrucción formulará propuesta de resolución concluidas las actuaciones que conforman la instrucción, por ello la norma prever lo mismo toda vez que la audiencia al interesado ocurría después de formular la propuesta de resolución dicho órgano.

⁶³ El artículo 23.3 del RST establece que "A los efectos previstos en el apartado anterior, se unirán al expediente sancionador las pruebas, declaraciones e informes necesarios para su resolución."

⁶⁴ El artículo 23.4 del RST establece que "Los interesados podrán formular alegaciones y aportar los documentos, justificaciones y pruebas que estimen convenientes en cualquier momento anterior a la propuesta de resolución".

Como en el caso de la ALGT, también se prevé⁶⁵ que si al iniciarse el expediente sancionador se encontrasen en poder del órgano competente todos los elementos que permitan formular la propuesta de imposición de sanción, ésta se incorporará al acuerdo de iniciación. Así, se notificará al interesado el acuerdo de inicio y la propuesta de resolución, indicándole la puesta de manifiesto del expediente y concediéndole un plazo de 15 días para que alegue cuanto considere conveniente y presente los documentos, justificantes y pruebas que estime oportunos. Ello será algo más que habitual, y la excepción se convertirá en la regla general, eliminando todo intento de separación de procedimientos y manifestando la verdadera intención de todo este proceso de cambio: una simple separación formal, nominal, que ciertos movimientos corporativos han consagrado.

Si bien, aún hay más puesto que desaparece la separación de los procedimientos, tramitándose conjuntamente el sancionador y el de gestión o inspección del que trae causa⁶⁶, cuando nos encontremos ante un supuesto de acta con acuerdo, que según el artículo 155.2 de la LGT incluirán necesariamente la renuncia a la tramitación separada del procedimiento sancionador; o ante la renuncia a la tramitación separada del procedimiento sancionador⁶⁷, renuncia que entendemos no es posible porque la finalidad del procedimiento sancionador es que se respeten unos derechos y garantías que son comunes a los procesos penales, por lo que al procedimiento no se puede renunciar como tampoco cabe renunciar por un imputado penalmente al proceso penal, el ser de naturaleza indisponible, por ser normas de orden público⁶⁸.

⁶⁵ El artículo 210.5 de la LGT establece que "Cuando al tiempo de iniciarse el expediente sancionador se encontrasen en poder del órgano competente todos los elementos que permitan formular la propuesta de imposición de sanción, ésta se incorporará al acuerdo de iniciación. Dicho acuerdo se notificará al interesado, indicándole la puesta de manifiesto del expediente y concediéndole un plazo de 15 días para que alegue cuanto considere conveniente y presente los documentos, justificantes y pruebas que estime oportunos" y el artículo 23.6 del RST que "En los supuestos de tramitación abreviada previstos en el artículo 210.5 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, la propuesta de resolución se incorporará al acuerdo de iniciación del procedimiento, y se advertirá expresamente al interesado que, de no formular alegaciones ni aportar nuevos documentos o elementos de prueba, podrá dictarse la resolución de acuerdo con dicha propuesta".

⁶⁶ En sentido, contrario, Bernardo Gómez sostiene que: "el procedimiento abreviado respeta escrupulosamente las mismas, en tanto, tal y como se ha señalado, se le pone de manifiesto el expediente al contribuyente para que, en su caso, formule alegaciones y aporte aquella documentación que considere necesaria, que será tomada necesariamente en consideración a la hora de resolver el procedimiento, de tal manera que la propuesta de sanción que el instructor eleve al órgano competente deberá haber considerado las mismas. (...) De acuerdo con lo expuesto, bajo ningún concepto puede aceptarse la afirmación de que el procedimiento abreviado no respeta de modo escrupuloso aquellas garantías que nuestro ordenamiento tributario concede a los inculpados en un procedimiento sancionador. No debe confundirse procedimiento dilatado con procedimiento garantista, puesto que si el contribuyente en ningún caso ve menoscabado su legítimo derecho de defensa, tal y como se ha expuesto, no puede concluirse de materia simplista que dicho procedimiento contempla menos garantías para el contribuyente que el procedimiento general". Vid. BERNARDO GÓMEZ, M^a. C.: "Reflexiones sobre el procedimiento sancionador en el ámbito de los procedimientos que desarrollan los órganos de gestión tributaria", *Crónica Tributaria*, núm. 105, 2002, p. 144.

⁶⁷ El artículo 208.2 de la LGT establece que "En los supuestos de actas con acuerdo y en aquellos otros en que el obligado tributario haya renunciado a la tramitación separada del procedimiento sancionador; las cuestiones relativas a las infracciones se analizarán en el correspondiente procedimiento de aplicación de los tributos de acuerdo con la normativa reguladora del mismo, conforme se establezca reglamentariamente. (...)".

⁶⁸ Vid. SÁNCHEZ HUETE, M.A.: "Una visión crítica...", *ob. cit.*

En definitiva, con esta normativa se produce una vulneración del derecho a no autoinculparse consagrado en el artículo 24.2 de la Constitución cuando se impone a un obligado tributario una sanción, utilizando para fundamentarla los datos que tuvo que proporcionar bajo la amenaza de sanción, coactivamente, en un contexto —el procedimiento de liquidación de la deuda tributaria— en que, el deber de colaboración tiene que primar sobre el derecho a no autoinculparse⁶⁹. En el decir de Falcón y Tella⁷⁰, “los datos obtenidos en una inspección tributaria, en el marco de la cual existe —como confirma la jurisprudencia que acaba de citarse— el deber de declarar y colaborar activamente, incluso bajo apercibimiento de sanción administrativa (...) no pueden posteriormente utilizarse a efectos sancionadores o penales, pues en caso contrario se habría vulnerado indirectamente el derecho a no declarar, protegido en materia penal por el art. 24.2 de la Constitución”.

Así las cosas, si el obligado tributario hubiese suministrado la información de forma voluntaria no habría surgido este problema, pues, como señala García Llovet, “la quiebra del principio de no autoinculpación se produce justamente por la amenaza de una sanción por no colaborar con los servicios de inspección, amenaza que tiene como fin quebrar la voluntad del ciudadano imponiéndole una colaboración con esos servicios, siendo así que de esa colaboración que se le exige al ciudadano pueden derivarse la obtención por los mismos de pruebas inculpativas que puedan incorporarse a un expediente sancionador”⁷¹ y hay que presumir, salvo prueba en contrario, que la información ha sido obtenida coactivamente por la existencia de la sanción por falta de colaboración⁷², por lo que cuando se prevé la comunicación de datos entre procedimientos lo “hay que entender en el sentido de que tal incorporación formal al expediente sancionador sólo procede cuando sea compatible con los principios penales, lo que supone que ha de requerirse la previa aceptación de tal incorporación por el interesado, cuando se trate de datos obtenidos en virtud de la obligación de declarar o del deber de colaborar con la inspección”⁷³.

6. La articulación de los procedimientos.

No gratuitamente se afirma que la sanción es una manifestación del ius puniendi del Estado, pues ha servido para llegar a la conclusión de que la sanción y el tributo son dos

⁶⁹ En este sentido, *vid.* FALCÓN Y TELLA, R.: “La imposibilidad de utilizar datos obtenidos...”, *ob. cit.*, p. 488; “El carácter reservado de la información tributaria: la sentencia Saunders y sus consecuencias sobre el ordenamiento interno”, *Editorial de Quincena Fiscal*, núm. 12, 1997, p. 6.

⁷⁰ *Vid.* FALCÓN Y TELLA, R.: “La imposibilidad de utilizar datos obtenidos...”, *ob. cit.*, p. 487.

⁷¹ *Vid.* GARCÍA LLOVET, E.: “El principio de no autoinculpación en el procedimiento administrativo sancionador”, *Revista Xurídica Galega*, núm. 18, 1998, p. 50.

⁷² *Vid.* FALCÓN Y TELLA, R.: “El carácter reservado de la información tributaria: la sentencia Saunders y sus consecuencias sobre el ordenamiento interno”, *Editorial de Quincena Fiscal*, núm. 12, 1997, p. 6; AGUALLO AVILÉS, A. y GARCÍA BERRO, F.: “Deber de colaborar con la...”, *ob. cit.*, p. 97; ANEIRO PEREIRA, J.: “El derecho a no declarar contra sí mismo y...”, *ob. cit.*, p. 17; GARCÍA-HERRERA BLANCO, C. y HERRERA MOLINA, P.M.: “El derecho a no autoincriminarse...”, *ob. cit.*, p. 19.

⁷³ *Vid.* FALCÓN Y TELLA, R.: “El fracaso de la separación...”, *ob. cit.*, p. 6. En el mismo sentido, RAMÍREZ GÓMEZ, S.: “Principios constitucionales que rigen la potestad sancionadora tributaria”, *Revista española de Derecho Financiero*, núm. 109-110, 2001, p. 216.

figuras jurídicas de diferente naturaleza y que los procedimientos sancionador y liquidador deben estar nítidamente separados dado que responden a principios diversos. La cuestión que se ha de abordar es la validez probatoria a efectos punitivos de los datos aportados bajo coacción por el contribuyente en el procedimiento de liquidación y la articulación de ambos procedimientos para intentar conciliar el deber de contribuir y el derecho a no autoinculparse. La doctrina ha planteado varios sistemas posibles⁷⁴:

6.1. Eliminar las sanciones por falta de colaboración.

Cuando existía un único procedimiento que servía para la liquidación de la deuda tributaria y al mismo tiempo para la imposición de sanciones, como forma de adecuarlo a la jurisprudencia del Tribunal de Estrasburgo con relación al artículo 6 del Convenio Europeo de Derechos Humanos, Falcón y Tella ya propuso eliminar las sanciones por negarse a colaborar:

Este autor aboga por la destipificación como infracción de la falta de colaboración con la finalidad de conseguir que si el sujeto pasivo se decidiera colaborar voluntariamente y se obtuviese información autoincriminatoria no existiese inconveniente para que fuese utilizada en un procedimiento punitivo al eliminarse el riesgo de vulneración del derecho a no autoinculparse⁷⁵. Esta solución implica trasladar el derecho a no autoinculparse al procedimiento de liquidación con carácter preventivo como forma de reivindicar su eficacia.

Falta ahora, sin embargo, atender a la otra parte correspondiente al posible perjuicio que se pudiera ocasionar al procedimiento de liquidación si no se tipificase como infracción la negativa a colaborar ya que el ciudadano podría negarse a facilitar los datos con trascendencia tributaria que le requiriese la Administración Tributaria dificultando en extremo su labor, hasta el punto que podría hacerla inoperativa, yendo en detrimento del deber de contribuir en esa tensión dialéctica. Sin embargo, según Falcón y Tella, "la extensión del derecho a no declarar al procedimiento inspector no supone vaciar de contenido el deber de contribuir, sino únicamente equiparar la situación de quien no lleva libros o no conserva las facturas u otros antecedentes con trascendencia tributaria (y por tanto le resulta materialmente imposible facilitar tales documentos a la Inspección) con la de aquellas per-

⁷⁴ Vid. HERRERA MOLINA, P.M.: "Los derechos a guardar silencio y...", *ob. cit.*; JUAN LOZANO, A. M.: "Una propuesta para la articulación...", *ob. cit.*; SESMA SÁNCHEZ, B.: "Aspectos críticos de la nueva regulación...", *ob. cit.*; CAAMAÑO ANIDO, M.A.: "El derecho tributario sancionador desde la perspectiva del ordenamiento comunitario (II)", *Revista de Contabilidad y Tributación*, Centro de Estudios Financieros, núm. 238, 2003, pp. 96 y ss.

⁷⁵ Vid. FALCÓN Y TELLA, R.: "Un giro trascendental en la jurisprudencia...", *ob. cit.*, pp. 9 y 10; HERRERA MOLINA, P.M.: "Los derechos a guardar silencio y...", *ob. cit.*, p. 155; LÓPEZ DÍAZ, A.: "El derecho a no autoinculparse...", *ob. cit.*, p. 77; GARCÍA IZQUIERDO, S.: "Comentarios al nuevo procedimiento sancionador tributario", *Revista de Contabilidad y Tributación*, Centro de Estudios Financieros, núm. 190, 1999, p. 13; ANEIRO PEREIRA, J.: "El derecho a no declarar contra sí mismo y...", *ob. cit.*, p. 22; GÓMEZ CABRERA, C. y otros: "Comentarios a la Ley de Derechos y Garantías de los contribuyentes", Mc. Graw Hill, Madrid, 1998, p. 260. En los casos de renuncia a la tramitación separada del procedimiento sancionador, Cubero Truyo y García Berro admiten la posibilidad de negarse a facilitar cualquier información que la Administración Tributaria le requiera al contribuyente. Vid. CUBERO TRUYO, A. y GARCÍA BERRO, F.: "Reflexiones críticas en torno...", *ob. cit.*, p. 59. Collado Yurrita defiende la posibilidad de alegar el derecho a no autoinculparse desde el inicio de las actuaciones inspectoras. Vid. COLLADO YURRITA, P.: "La actuación de la Inspección financiera y tributaria en la instrucción del proceso por delito fiscal" *Tirant Monografías 51*, Tirant Lo Blanch, Valencia, 1996, p. 113.

sonas que teniendo en su poder dicha documentación optan por no facilitarla al actuario, porque piensan que puede resultar perjudicial a sus intereses (...). En consecuencia a quien no enseña los libros o se niega a facilitar algún dato, informe o antecedente con trascendencia tributaria se le podrá tratar como si no llevara libros o no conservara la información de que se trate, con la consiguiente imposición de sanciones por las infracciones simples cometidas. Y obviamente, en su caso, se procederá a determinar su renta o la cuantía defraudada en el tributo de que se trate a través de una estimación indirecta, con la imposición de las sanciones por las infracciones graves que hubieran logrado acreditarse”⁷⁶.

No obstante, se ha puesto de manifiesto que un peligro que podría entrañar esta propuesta sería el recurso generalizado al sistema de determinación de bases imponibles a través de una estimación indirecta, afectando con ello al grado de consecución de justicia del sistema tributario, al no determinarse de forma real, sino en base a unos indicios, la capacidad económica, principio inspirador de nuestro sistema tributario⁷⁷. Pero si se parte de la tradicional práctica ejercitada por la Administración Tributaria que concibe, propicia, reivindica y reconoce su potestad dentro de un sistema relaciones con el contribuyente en el que se encuentra inclinada la balanza de la justicia hacia sus prerrogativas, sin asumir tendencias y perspectivas renovadoras, no será necesario tomar en consideración tales razonamientos, sino más bien otros en sentido contrario⁷⁸. Algunos análisis transversales, que ayudan a comprender la realidad, juegan especial importancia como medio de percepción del mecanismo de configuración de la dinámica cotidiana que se desarrolla en las relaciones Administración Tributaria y contribuyente de forma tal que se eviten imágenes distorsionadas, que nada tienen que ver con la realidad.

En este sentido, se ha afirmado que cuando se ejerce el derecho a no autoinculparse “si se impone el silencio sobre la verdadera riqueza de los contribuyentes en un momento en que interesa, no tanto averiguarla como conseguir determinados objetivos recaudatorios, acabará imponiéndose el control y la vigilancia indirecta, las estimaciones presuntivas y, en definitiva, la negociación entre partes; todo ello cada vez más alejado de la exigencia de buscar la riqueza allí donde se encuentra”⁷⁹ aunque cabe reflexionar si esto no sucede ya en buena medida con terminaciones transaccionales cada vez más frecuentes.

Es cierto que esta solución tiene importantes ventajas. Es así que es aplicable con la actual separación formal de procedimientos, es decir, con la regulación actual y supone que devenga innecesaria una rígida separación de procedimientos, sin más modificaciones de la normativa que la supresión de las sanciones por falta de colaboración⁸⁰.

⁷⁶ Vid. FALCÓN Y TELLA, R.: “Un giro trascendental en la jurisprudencia...”, *ob. cit.*, p. 9; HERRERA MOLINA, P.M.: “Los derechos a guardar silencio y...”, *ob. cit.*, p. 156.

⁷⁷ Vid. JUAN LOZANO, A. M.: “Una propuesta para la articulación...”, *ob. cit.*, pp. 39 y 40.

⁷⁸ Como botón de muestra de esta práctica, *vid.* FALCÓN Y TELLA, R.: “La necesidad de tener en cuenta, en la estimación indirecta, el IVA soportado, aunque no existan facturas”, *Quincena Fiscal Aranzadi* núm. 6/2005.

⁷⁹ Vid. SOLER ROCH, M. T.: “Deberes tributarios y...”, *ob. cit.*, p. 115. En el mismo sentido, *vid.* AGUALLO AVILÉS, A. y GARCÍA BERRO, F.: “Deber de colaborar con la Administración...”, *ob. cit.*, p. 118.

⁸⁰ Vid. HERRERA MOLINA, P.M.: “Los derechos a guardar silencio y...”, *ob. cit.*, p. 155.

Desde otro punto de vista, no hace falta determinar el conflictivo momento en que el derecho a no autoinculparse tendría aplicación por presentarse indicios de la comisión de un ilícito, lo cual es de extraordinaria importancia para que la prueba que obtiene la Administración Tributaria, que consiste en los datos aportados por el contribuyente, no se vea de alguna forma contaminada. De esta manera se evita el problema que podría encontrarse la Inspección al desempeñar sus funciones que consiste en determinar el momento en que existen indicios de infracción y así no tener que tomar en consideración las sospechas de posible comisión de una infracción y las especiales formalidades que tuviesen que ser adoptadas. En última instancia, no tendrían los tribunales que plantearse si la labor de administración es acorde con el derecho a no autoinculparse del contribuyente⁸¹.

En definitiva, eliminar las sanciones por falta de colaboración con carácter general es la solución más sencilla de adoptar en la práctica, pues, establecidas las premisas anteriores, supondría la rotura de un sistema que obedece a intereses partidistas de manera que se fuese capaz de superar valoraciones que sitúan al contribuyente como delincuente que goza de presunción de culpabilidad.

Por otra parte, su asunción no tiene porqué vaciar de contenido el deber de colaboración ni afectar a la recaudación tributaria dado que se puede acudir a la estimación indirecta para determinar la base imponible y la cuota tras la aplicación del tipo de gravamen a ésta. Un problema bien distinto sería, si la cuota obtenida conforme a este método diese lugar a la apertura de un procedimiento sancionador o un proceso penal, determinar la validez del material probatorio, pues la prueba indiciaria necesita del cumplimiento de unos requisitos para enervar la presunción de inocencia y ser, por tanto, prueba hábil para fundamentar un pronunciamiento condenatorio o sancionador⁸².

⁸¹ Vid. HERRERA MOLINA, P.M.: "Los derechos a guardar silencio y...", *ob. cit.*, p. 152.

⁸² La Sentencia del Tribunal Supremo 1278/1997, de 23 octubre, afirma que: "Ante un hecho irrefutable como es la existencia de una caja única y la ausencia de una contabilidad perfectamente diferenciada entre el numeroso grupo de sociedades que el recurrente dirigía como administrador único y socio mayoritario, la Sala sentenciadora tiene que acudir necesariamente a las pruebas indiciarias obteniendo sus conclusiones a través de un examen lógico e inductivo. La sentencia resalta la existencia de una anomalía contable que impide determinar la base imponible real de cada sociedad, por lo que no puede acudirse al sistema de estimación directa, que debe ser sustituido por el de estimación indirecta, imputando los ingresos efectuados en las distintas cuentas a cada sociedad en proporción a los ingresos declarados por cada una, al no haberse aportado por el acusado datos objetivos que permitan imputar cada operación a la correspondiente sociedad.

La prueba de indicios está admitida, como ya se ha dicho y es perfectamente válida para anular los efectos del principio constitucional de presunción de inocencia. Según la doctrina jurisprudencial es aquella que se dirige a demostrar la certeza de unos hechos, a partir de indicios de los que puede inferirse la existencia de un delito y la participación del acusado, por medio de un razonamiento basado en establecer un nexo causal y lógico entre los hechos probados y los que se trata de probar. Los requisitos para la validez de la prueba de indicios han sido acuñados por una constante jurisprudencia y consisten en que los indicios sean varios, es decir más de uno, que se haya recogido a través de pruebas directas y no de meras sospechas y por último que parezcan perfectamente relacionados o en conexión con la infracción criminal que es objeto de la investigación. Todos estos requisitos o condicionantes se recogen en el caso que nos ocupa". La Sentencia del Tribunal Supremo 737/2006, de 20 junio, señala que: "A los efectos de contrarrestar el derecho de presunción de inocencia, la determinación de la cuota tributaria defraudada pueda hacerse valer a través de cualesquiera medios de prueba válidos y entre esos medios de prueba se encuentra, sin duda, la prueba indiciaria o de presunciones o indirecta a que se refiere el art. 1249 CC y hoy recogida en el art. 386 de LECiv. La fórmula de la estimación indirecta de bases tributarias puede ser reconducida a la técnica de la prueba indiciaria o indirecta y serán los requisitos y estándares de la prueba indiciaria fijados jurisprudencialmente los que han de servir de punto de referencia para concluir si la decisión judicial es correcta, y no los arts. 50 y ss. de la Ley General

Es conocida la especial forma de actuar de nuestra Administración Tributaria y es probable que cuando este método de determinación de la base imponible fuese utilizado el obligado tributario se viera compelido a proporcionar datos propios, pues de lo contrario la utilización de este método le resultaría menos favorable so pretexto de ser la única forma de cuantificación de los rendimientos. En definitiva, se trataría de una práctica intolerable que vendría a echar por tierra el modelo planteado⁸³.

Del mismo modo, resulta significativa la tendencia que reclama la colaboración de terceras personas que se ven obligadas a suministrar información con trascendencia tributaria en un momento puntual, al ser requeridos, o de forma periódica como consecuencia de la asunción de los avances tecnológicos surgidos en los últimos años. Es probable que se llegue a concebir un sistema que satisfaga la necesidad que tiene la Administración de conocer datos con trascendencia tributaria de los contribuyentes en el que cobre auge el papel de estos terceros que puntualmente suministran información y llegue un momento en que no sea necesario solicitar ninguna información al contribuyente. Carecemos actualmente de un sistema en que sea prescindible, en todos los casos, acudir al obligado tributario, si bien es cierto que cada vez es necesario en menor medida, pues se establecen más obligaciones de información por parte de terceros que abogan por una nueva forma de control que aventura la entrada de un sistema que asuma, integre y analice la información a través de medios telemáticos y termine realizando una labor de síntesis y alerta de posibles conductas fraudulentas. Ha sido un síntoma claro de este cambio de tendencia, aparte de las reformas legislativas que en torno blanqueo de capitales⁸⁴ exigen a determinados colectivos y profesionales la denuncia de cualquier situación sospechosa, la más que frecuente reconstrucción de la contabilidad de empresas dedicadas al negocio inmobiliario a partir de los datos suministrados por entidades financieras, notarios, registradores o el propio Catastro y, en algunos casos, sin necesitar ni siquiera la colaboración de los adquirentes de los inmuebles.

La adopción de esta tesis supone superar parámetros de análisis que parecen obsoletos sobre las relaciones entre la Administración y el obligado tributario dado que implica que no se denigre a ninguna de las partes y que sus derechos y deberes queden tutelados adecuadamente. Por ello es fácil concluir que debiéramos congratularnos si las relaciones

Tributaria. Por eso, como correctamente señala el Ministerio Fiscal al impugnar el motivo, el Tribunal de instancia incurrió en error al considerar que la fijación de la base imponible y, por ende, de la cuota tributaria, a los efectos de determinar la responsabilidad penal tiene un régimen especial diferente del resto de los delitos, aunque también es cierto que de la propia sentencia de instancia se desprende que los criterios manejados para fijar la cuota son conformes con el sistema probatorio penal pues arranca de unos datos documentales -listados informáticos- cuya veracidad ha sido razonablemente argumentada y que conducen a unos resultados que rebasan en mucho la cuantía fijada en el art. 305 CP como frontera entre el delito y la infracción administrativa. Y además, al omitirse determinados ingresos, ello no permite a la administración el conocimiento de los datos necesarios para la estimación completa de las bases imponibles o de los rendimientos, lo que constituye presupuesto sobrado, según la literalidad del art. 50 para la aplicación del régimen de estimación indirecta.". Sobre los requisitos que debe reunir la prueba indiciaria, *vid.* las Sentencias del Tribunal Supremo 6/2003, de 9 de enero y 1317/2005, de 11 noviembre y del Tribunal Constitucional 24/1997 y 68/1998.

⁸³ *Id.* GARCÍA-HERRERA BLANCO, C. y HERRERA MOLINA, P.M.: "El derecho a no autoincriminarse...", *ob. cit.*, p. 22.

Administración y contribuyente se plantearan desde la óptica de la igualdad. En los últimos años se está comenzando a ver como una tendencia hacia una aproximación de la perspectiva de los derechos y deberes de ambos bajo un mismo plano se encuadra en unos marcos concretos de relaciones de poder sin que el panorama parezca ir clarificándose ni asentándose ni se ponga orden en este enmarañado mundo, por lo que cualquier signo de revitalización de la vía que reivindica el uso de las potestades de la Administración de manera respetuosa con los legítimos derechos, intereses y expectativas de los contribuyentes ha de ser ensalzado, aún cuando tienda a minusvalorarse por algunos sectores, pues es muestra del ensanchamiento de la perspectiva que se ha estado gestando en los últimos años.

Es mérito de Falcón y Tella haber planteado esta solución y, en este sentido, me parece extraordinariamente valiosa su contribución, pues el análisis que ha realizado y la perspectiva que ha defendido se han conformado en un contexto que desaconsejaba seguir por esa vía; ha resaltado el retraso, obstinado aún hoy, con que la normativa y la jurisprudencia han asumido las tendencias y perspectivas nuevas y renovadoras de la jurisprudencia del Tribunal de Estrasburgo; y el influjo de esa línea de avance se ha comenzado a adoptar en varios trabajos que han buscado desarrollarla más profundamente. En definitiva, abre un camino para poder desarrollar nuevas y renovadoras ideas, modos de análisis y perspectivas analíticas, trasunto de la rotura de una concepción estática y conformista de las relaciones entre el administrado y la Administración Tributaria que ha imperado en ésta en los últimos años.

6.2. Negar la validez de la prueba aportada.

Dentro del panorama de posibilidades que pueden plantearse, se ha defendido que no sería necesario reformar de la normativa actual y que como forma de asegurar la vigencia del derecho a no autoinculparse sería ineludible negar la validez como elemento probatorio en el procedimiento sancionador de los datos aportados por el contribuyente bajo coacción en el procedimiento de liquidación⁸⁵.

Esta postura, sostenida por Aguallo Avilés y García Berro en un sugestivo y extraordinario trabajo, trata de dar una respuesta al problema de la falta de vigencia del derecho a no autoinculparse asumiendo una óptica nueva que lo relativiza⁸⁶ y que pretende por una

⁸⁴ Vid. Disposición Adicional Primera de la Ley 19/2003, de 4 de Julio, sobre *Determinadas Medidas de Prevención del Blanqueo de Capitales, que modifica el apartado 1 del artículo 1 de la Ley 19/1993, de 28 de diciembre*.

⁸⁵ Aguallo Avilés y García Berro sostienen que "si se coincide con nuestra tesis, no es preciso modificar la normativa vigente; todo lo más, habría que reclamar una regulación más precisa sobre la utilización que la Administración tributaria puede hacer de los datos obtenidos en los procedimientos de comprobación." Vid. AGUALLO AVILÉS, A. y GARCÍA BERRO, F.: "Deber de colaborar con la...", *ob. cit.*, p. 124. En el mismo sentido, vid. LUNA RODRÍGUEZ, RAFAEL: "Consolidación de la jurisprudencia del Tribunal...", *ob. cit.*, p. 45 y ANEIROS PEREIRA, J.: "El derecho a no declarar contra sí mismo y...", *ob. cit.*, p. 23.

⁸⁶ Aguallo Avilés y García Berro manifiestan que "frente a lo que ha sostenido la práctica totalidad de la doctrina, cuando la Administración reclama del obligado tributario información con trascendencia tributaria y punitiva, no es preciso hacer ponderación alguna de bienes constitucionales, dado que el derecho a no autoincriminarse reconocido en el art. 24.2 C.E. y el deber de contribuir establecido en el art. 31.1 C.E. confluyen, pero no colisionan". Vid. AGUALLO AVILÉS, A. y GARCÍA BERRO, F.: "Deber de colaborar con la...", *ob. cit.*, p. 113.

parte plantear la innecesariedad de reformar la normativa actual⁸⁷, con lo que permanecería la sanción por falta de colaboración, y una nueva interpretación de la Sentencia de Tribunal Constitucional 76/1990⁸⁸, y por otra ser un acicate para un cambio en la dinámica de las relaciones Hacienda-contribuyente⁸⁹.

Mérito de este trabajo es focalizar la cuestión no en torno a posible negativa del contribuyente a aportar datos sino en dar cumplida respuesta a la cuestión de qué valor deben tener esos datos en un procedimiento o proceso punitivo, debate en torno al cual el Tribunal Constitucional se ha mantenido distante en las oportunidades que se le ofrecieron.

En definitiva, esta tesis parte de una definición del derecho a no autoinculparse que mantiene como contenido constitucional y esencial del derecho que “la garantía se materializa en última instancia en un derecho a *no ser condenado o sancionado* con fundamento en los datos aportados bajo coacción a los poderes públicos y no, como suele mantenerse, en un derecho a la reserva de dichos datos o si prefiere, a *no aportarlos*”⁹⁰, entiende por aportar suministrar datos inculpativos que no están al alcance del poder público o, en palabras del Tribunal de Europeo en el caso Saunders, que tiene “existencia independiente de la voluntad del acusado”⁹¹ y se completa la idea de que “ese derecho a *no aportar* que, efectivamente, en ocasiones existe no deriva de necesidad inmediata de proteger otros bienes jurídicos igualmente constitucionalizados –la libertad, la dignidad, la intimidad- y sólo *indirectamente* la citada garantía procesal” y que sin otro bien protegido constitucionalmente sí existiría un derecho a la reserva de datos⁹².

⁸⁷ Aguallo Avilés y García Berro exponen que “frente a lo que ha señalado un sector muy cualificado de la doctrina española, todas y cada una de las normas que exigen a los contribuyentes colaborar con la Administración suministrando los datos con trascendencia tributaria, que imponen sanciones en caso de incumplimiento de dicha obligación y que prevén la posibilidad de utilizar la información obtenida durante la comprobación para fundamentar la apertura de un proceso penal o un procedimiento administrativo sancionador, respetan escrupulosamente la Constitución”. Vid. AGUALLO AVILÉS, A. y GARCÍA BERRO, F.: “Deber de colaborar con la...”, *ob. cit.*, p. 122.

⁸⁸ Aguallo Avilés y García Berro señalan que “Esto es, precisamente, desde nuestro punto de vista, lo que quería decir el Tribunal Constitucional cuando en la STC 76/1990 –que, en este sentido, creemos que ha sido mal interpretada– negaba que exista un derecho a la reserva de la información con trascendencia tributaria tutelable en el art. 24.2 C.E”. Vid. AGUALLO AVILÉS, A. y GARCÍA BERRO, F.: “Deber de colaborar con la...”, *ob. cit.*, p. 113.

⁸⁹ Aguallo Avilés y García Berro mantienen que “Lo que sí reclama con urgencia un cambio drástico, al menos en nuestro país, es el *modus operandi* de la Administración tributaria en los procedimientos de inspección, cambio que vendría exigido, no sólo por la necesidad de respetar el derecho a no autoincriminarse, sino también por razón de la eficacia que reclama de la actividad administrativa el art. 103.1 C.E”. Vid. AGUALLO AVILÉS, A. y GARCÍA BERRO, F.: “Deber de colaborar con la...”, *ob. cit.*, pp. 124 y ss.

⁹⁰ Vid. AGUALLO AVILÉS, A. y GARCÍA BERRO, F.: “Deber de colaborar con la...”, *ob. cit.*, pp. 95 y 114.

⁹¹ Vid. AGUALLO AVILÉS, A. y GARCÍA BERRO, F.: “Deber de colaborar con la...”, *ob. cit.*, p. 100. En este sentido, García-Herrera Blanco y Herrera Molina señalan que: “será necesario que se demuestre caso por caso aquella circunstancia –que la Administración conoce la existencia de los documentos y que éstos se encuentran a su alcance– en el correspondiente procedimiento sancionador”. Vid. GARCÍA-HERRERA BLANCO, C. y HERRERA MOLINA, P.M.: “El derecho a no autoincriminarse...”, *ob. cit.*, p. 20.

⁹² Vid. AGUALLO AVILÉS, A. y GARCÍA BERRO, F.: “Deber de colaborar con la...”, *ob. cit.*, pp. 109 y ss.

Asumidas estas premisas, cuando la Administración requiere información a un contribuyente datos propios en el transcurso de un procedimiento punitivo sí le ampararía un derecho a la reserva de datos puesto que no concurre otro bien digno de protección constitucional. Sin embargo, resulta que en los procedimientos de liquidación sí existe un bien jurídico protegido constitucionalmente que es la recaudación tributaria, fundamento del deber de contribuir y, en consecuencia, no existe un derecho a no aportar, si bien dichos datos no podrían ser utilizados a efectos punitivos⁹³.

Tras todo esto, se puede afirmar que aunque se sostenga que el derecho a no autoinculparse y el deber de contribuir “confluyen pero no colisionan”⁹⁴ o que es “un conflicto aparente” se está poniendo de manifiesto que en un procedimiento punitivo no se puede desvirtuar la presunción de inocencia y no se puede condenar o sancionar con apoyo en los datos suministrados bajo coacción por el obligado tributario. En definitiva, se termina adentrando en el problema con una perspectiva conciliadora que pone de manifiesto la tensión que subyace, pues la información aportada sigue sustentando medidas punitivas en la práctica ejercitada diariamente.

6.3. Incomunicación de datos entre procedimientos.

Así las cosas, para asumir una solución que negase la validez, a efectos punitivos, del material probatorio aportado por el contribuyente coactivamente en el procedimiento liquidador es necesario aceptar la idea de que no puede haber traspaso de los datos autoincriminatorios obtenidos en el procedimiento liquidador al sancionador lo que conlleva que se tendrían que adoptar las medidas necesarias que asegurasen una total incomunicación de ambos procedimientos respecto a los datos suministrados por el propio contribuyente⁹⁵ y, no obstante, como advierte Herrera Molina en un extraordinario trabajo que deja bien apuntaladas las conclusiones de Falcón y Tella, se suscitan dudas acerca de que se pudiese llevar a cabo en la práctica con garantías para el contribuyente dado que los órganos de comprobación podrían trasladar de modo oficioso al órgano sancionador los datos autoinculpatorios manifestados por el contribuyente, orientándose así la correspondiente investigación de este órgano⁹⁶. Por ello se exigiría garantizar plenamente que los datos manifestados en el procedimiento inspector no fuesen utilizados en el procedimiento sancionador; lo que entre otras cosas exigiría

⁹³ Vid. AGUALLO AVILÉS, A. y GARCÍA BERRO, F.: “Deber de colaborar con la...”, *ob. cit.*, pp. 112 y 113.

⁹⁴ Vid. AGUALLO AVILÉS, A. y GARCÍA BERRO, F.: “Deber de colaborar con la...”, *ob. cit.*, p. 113.

⁹⁵ Vid. MARTÍN FERNÁNDEZ J. y RODRÍGUEZ MÁRQUEZ J., “La interpretación administrativa de la Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes (II) (comentarios al Real Decreto 1930/1998, de 11 de septiembre y a la Instrucción 9/1998, de 1 de abril) *Quincena Fiscal*, núm. 8, 1999, p. 38; ANEIRO PEREIRA, J.: “El derecho a no declarar contra sí mismo y...”, *ob. cit.*, p. 22; HERRERA MOLINA, P.M.: “Los derechos a guardar silencio y...”, *ob. cit.*, p. 155 y FALCÓN Y TELLA, R.: “Un giro trascendental en la jurisprudencia...”, *ob. cit.*, p. 10. En contra de la incomunicación, vid. PALAO TABOADA, C.: “Lo “blando” y...”, *ob. cit.*, núm. 171, p. 29; GARCÍA FRÍAS, A.: “El alcance del derecho a no autoinculparse y sus consecuencias en el derecho tributario sancionador”, Comunicación presentada a las XIX Jornadas Latino-Americanas de Derecho Tributario (inédita), p. 10 y MERINO JARA, I.: “La separación de los procedimientos tributarios de comprobación y sancionador”, *Crónica Tributaria*, núm. 105, 2002, p. 140.

⁹⁶ Vid. HERRERA MOLINA, P.M.: “Los derechos a guardar silencio y...”, *ob. cit.*, p. 155.

atribuir la competencia a órganos distintos, si pretende ser una alternativa viable a la propuesta anterior⁹⁷.

La posibilidad de no admitir como prueba los datos, o sea, impedir la comunicación de los datos del procedimiento de regularización de la deuda tributaria al procedimiento sancionador se justificaría en una irregularidad en el procedimiento o en los problemas técnicos, en las dificultades para articular ambos procedimientos, pero la posibilidad de articular de otra forma los procedimientos tributarios excluirían en principio esta posibilidad⁹⁸.

Por otra parte, se ha puesto de manifiesto que este sistema podría anular el procedimiento sancionador ya que una situación que podría surgir sería que el procedimiento sancionador manifestase un resultado contrario con la liquidación obtenida en el otro procedimiento, "pues consagra una ruptura entre los hechos probados y los que se tendrán en cuenta en el procedimiento sancionador"⁹⁹, es decir, nos podríamos encontrar con una liquidación que ponga de manifiesto una cantidad dejada de ingresar y que se entendiese que no ha lugar a una sanción por dejar de ingresar esa cantidad porque no se pudiese acreditar tal extremo y "supondría la supresión de hecho de las sanciones administrativas, lo cual no parece compatible con la aplicación efectiva de las leyes fiscales"¹⁰⁰.

6.4. Negar en parte la validez de la prueba aportada.

Así las cosas, es cierto que lo anterior tendría que ser matizado si se aceptase, como propugna Sanz Díaz-Palacios¹⁰¹, que no todos los datos aportados coercitivamente tienen que considerarse contaminados¹⁰². En concreto, aborda esta cuestión asumiendo que tendría "existencia independiente de la voluntad del acusado" la aportación de los documentos elaborados por terceros que estén en poder del contribuyente o el material cuya exis-

⁹⁷ Al respecto, Falcón y Tella reconoce este sistema como alternativa al anterior en caso de subsistencia de la sanción por no colaborar y así manifiesta que: "En todo caso, si desde la perspectiva de asegurar la plena efectividad del deber de contribuir no se considerasen suficientes estos mecanismos, es decir, si se estimara imprescindible extender la obligación de proporcionar cuantos documentos y datos con trascendencia tributaria se soliciten al procedimiento inspector, ello también sería perfectamente posible sin vulnerar el derecho a no declarar consagrado en el art. 24 de la Constitución pero en tal caso necesariamente el procedimiento inspector debería separarse totalmente del procedimiento para la imposición de sanciones, asegurando plenamente que los datos facilitados por el sujeto pasivo en el primero, a efectos de liquidación no pudieran ser usados en el segundo, lo que entre otras cosas exigiría atribuir la competencia a órganos distintos". Vid. FALCÓN Y TELLA, R.: "Un giro trascendental en la jurisprudencia...", *ob. cit.*, p. 10; ANÍBARRO PÉREZ, S.: "La separación de los procedimientos tributarios de comprobación e imposición de sanciones", *Crónica Tributaria*, núm. 104, 2002, p. 133.

⁹⁸ Vid. HERRERA MOLINA, P.M.: "Los derechos a guardar silencio y...", *ob. cit.*, p. 146.

⁹⁹ Vid. HERRERA MOLINA, P.M.: "Los derechos a guardar silencio y...", *ob. cit.*, p. 145.

¹⁰⁰ Vid. PALAO TABOADA, C.: "Lo "blando" y...", *ob. cit.*, núm. 171, p. 29.

¹⁰¹ Vid. SANZ DÍAZ-PALACIOS, J. A.: "Derecho a no autoinculparse y ...", *ob. cit.* y "En busca del necesario equilibrio entre el deber de colaborar con la Inspección tributaria y el derecho a no autoinculparse", *Impuestos*, núm. 14, 2002.

¹⁰² Al respecto ya Banacloche manifestó que: "es indiscutible que, salvo lo que sea obligado llevar y aportar, cualquier otra manifestación o aportación en el expediente de gestión no podrá ser utilizada en el sancionador, salvo previa advertencia de posible autoinculpación. En todo caso, no deja de ser curioso que se pueda iniciar y concluir un expediente sancionador referido a hechos y calificaciones que se discuten en el expediente de gestión". Vid. BANACLOCHE PÉREZ, J.: "El nuevo procedimiento sancionador", *Impuestos II*, 1998, p. 89.

tencia tiene carácter obligatorio ex lege no constituyen declaración a los efectos del artículo 24.2 de la Constitución¹⁰³.

En este sentido, aboga por el uso de los datos suministrados por el contribuyente cuya llevanza sea obligatoria por así establecerlo una norma de tipo fiscal, pues entiende que tienen existencia independiente de su voluntad. Con ello parte de entender que la “existencia independiente de la voluntad del acusado” vendría configurada normativamente y no en un sentido material. El valor de su contribución es plantear la posibilidad de que determinada información obtenida del obligado tributario no se pueda calificar como prueba ilícita, configurando un modelo pergeñado en torno a una definición normativa de la “existencia independiente de la voluntad del acusado” pero jamás podemos decir en puridad que ello no desemboque en una perspectiva excesivamente positivista y que, en consecuencia, se haga depender de una simple norma el contenido del derecho fundamental que tratamos¹⁰⁴. Sin embargo, Sanz Díaz-Palacios manifiesta respecto a lo anterior que “bastaría con incrementar la previsión de materiales obligatorios ex lege. Ahora bien, ello podría ser contrario al principio de proporcionalidad; a la luz de éste habrían de analizarse eventuales reformas normativas en ese sentido”¹⁰⁵. En este sentido, García-Herrera Blanco y Herrera Molina señalan que “Se trata de una solución inteligente y equilibrada que —en teoría— podría conducir a unos resultados semejantes a los que aquí se proponen. Sin embargo presenta los inconvenientes de desdibujar el contenido del derecho a no autoincriminarse, suponer cierta ruptura —al menos formal— con la jurisprudencia de Estrasburgo y —tal vez— confiar excesivamente en la operatividad constitucional del principio de proporcionalidad como límite al establecimiento de obligaciones ex lege”¹⁰⁶.

De esta forma, este autor señala que los materiales cuya aportación se pueda calificar como tal no podrán utilizarse como fundamento legítimo de la imposición de sanciones. Si bien su aportación no se circunscribe a lo anterior; pues sostiene que, ya que no es posible que ese material sustente válidamente la represión de ilícitos tributarios, los órganos inspectores habrán de reunir otros “medios de convicción”, otras pruebas, y entiende¹⁰⁷ “que los elemen-

¹⁰³ Vid. SANZ DÍAZ-PALACIOS, J. A.: “Derecho a no autoinculparse y ...”, *ob. cit.*, pp. 62 y ss. En el mismo sentido, Gómez Cabrera ya sostuvo que “los datos obtenidos, por ejemplo, de la contabilidad o de la documentación aportada por el propio obligado, en cuanto tienen existencia independientemente de su voluntad pueden ser utilizados en un procedimiento sancionador” y que “los únicos datos obtenidos en el curso de una inspección que no podrían ser utilizados en un procedimiento sancionador serían los aportados por el sujeto a requerimiento individualizado y cuyo único soporte material sean las manifestaciones, orales o escritas, del propio obligado”. Vid. GÓMEZ CABRERA, C. y otros: “Comentarios a la Ley de Derechos...”, *ob. cit.*, pp. 264 y 265 y GARCÍA IZQUIERDO, S.: “Comentarios al nuevo procedimiento...”, *ob. cit.*, pp. 12 y 13. En sentido similar; vid. GARCÍA NOVOA, C.: “Una aproximación del Tribunal Constitucional...”, *ob. cit.*

¹⁰⁴ En este sentido, García-Herrera Blanco y Herrera Molina manifiestan que: “la clave no puede estar en el carácter obligatorio de tales documentos pues este requisito podría aludirse por el legislador mediante una expansión de los deberes registrales”. Vid. GARCÍA-HERRERA BLANCO, C. y HERRERA, P. M.: “El derecho a no autoincriminarse...”, *ob. cit.*, p. 20.

¹⁰⁵ Vid. SANZ DÍAZ-PALACIOS, J. A.: “Derecho a no autoinculparse y ...”, *ob. cit.*, p. 64.

¹⁰⁶ Vid. GARCÍA-HERRERA BLANCO, C. y HERRERA, P. M.: “El derecho a no autoincriminarse...”, *ob. cit.*, p. 20, nota al pie nº 11.

¹⁰⁷ Al respecto manifiesta que parte de la postura de de Tejerizo que sostiene que “no debe ser posible imponer una sanción utilizando como único elemento de prueba los datos aportados por el interesado. Estos datos solamente pueden servir para confirmar los obtenidos por otras fuentes o por otros medios. Lo impide el sentido mismo del procedimiento sancionador y así ha sido declarado por el Tribunal Europeo de Derechos Humanos en las Sentencias de 23 de febrero de 1993 (Asunto *Funke*), 24 de febrero de 1994 (Asunto *Bendenoun*) y de 17 de diciembre de 1996 (Asunto *Saunders*)”. Vid. TEJERIZO LÓPEZ, J. M.: “Procedimientos tributarios y garantías del contribuyente. Una perspectiva constitucional”, *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 100, 1998, p. 720.

tos autoinculpatorios aportados por el obligado tributario sólo podrán fundamentar legítimamente la imposición de sanciones, si no existe declaración desde el punto de vista del artículo 24.2 de la Constitución, o si ésta se ha realizado voluntariamente; y no serían necesarios, en estos casos, otros medios de convicción, puesto que los obtenidos de este modo no presentarían tacha alguna desde la óptica del citado precepto constitucional"¹⁰⁸. Por lo tanto, tiene presente que la validez de lo aportado a efectos punitivos depende de su adecuación al derecho a no autoinculparse mientras que la necesidad de otros medios de prueba se relaciona con la suficiencia para destruir la presunción de inocencia.

Respecto a las consecuencias que entrañaría que lo aportado por el contribuyente no pudiese ser utilizado a efectos punitivos en las pruebas que traen su consecuencia en esta prueba ilícita, afirma que "a nuestro juicio, ese otro material al que nos referimos podrá sustentar legítimamente, en principio, la imposición de sanciones tributarias"¹⁰⁹, si bien no acierto a entender esta postura que debiera ser matizada adecuadamente en relación al supuesto concreto¹¹⁰, pues las pruebas que derivasen de una prueba obtenida con infracción de un derecho fundamental estarían, en principio, contaminadas¹¹¹.

A nuestro entender, ha comenzado a desbrozar una nueva perspectiva de análisis, si bien no comparto la constreñida definición que sostiene de declaración autoinculpatoria, que me parece especialmente valiosa y que está llamada a tener una importante trascendencia e impacto en cualquier acercamiento a la cuestión que tratamos. Quizás no haya mejor modo de entender la cuestión que tratamos desde una reflexión elaborada y central sobre qué es declaración autoinculpatoria pero las respuestas ofrecidas nos parecen insuficientes, por ello tales avances no debieran hacernos olvidar que la vieja tensión persiste.

En definitiva, dado que asumo que el derecho a no autoinculparse es un derecho absoluto¹¹², entiendo que adoptar esta propuesta no garantiza adecuadamente el contenido constitucional y esencial del derecho en cuestión.

¹⁰⁸ Vid. SANZ DÍAZ-PALACIOS, J.A.: "Derecho a no autoinculparse y...", *ob. cit.*, p. 210.

¹⁰⁹ Vid. SANZ DÍAZ-PALACIOS, J.A.: "Derecho a no autoinculparse y...", *ob. cit.*, p. 211.

¹¹⁰ Al respecto, la Sentencia del Tribunal Supremo 160/2003, de 24 de febrero recoge una interesante exposición de la evolución jurisprudencial de la doctrina acerca de la conexión de antijuridicidad de las pruebas con otras obtenidas ilícitamente. Interesantes son igualmente las Sentencias del Tribunal Supremo 1529/2005, de 21 diciembre; 1487/2005, de 13 diciembre; 1618/2005, de 22 diciembre; Tribunal Supremo 596/2004, de 13 de mayo; en relación a las declaraciones en instrucción, las Sentencias del Tribunal Supremo 408/2003, de 4 de abril o del Tribunal Constitucional de 18 de septiembre de 2002. La valoración de pruebas obtenidas con vulneración de derechos fundamentales puede lesionar, no sólo el derecho a un proceso con todas las garantías, sino también el derecho fundamental a la presunción de inocencia, aunque este último sólo resultará vulnerado si la condena se ha fundado exclusivamente en tales pruebas, y no si existen otras válidas e independientes de dicha vulneración, como así ha proclamado el Tribunal Constitucional en Sentencia 81/1998, de 2 de abril.

¹¹¹ Vid. DEL POZO PÉREZ, M.: "El derecho a no autoinculparse y a no declarar contra sí mismo. Reflexiones sobre su aplicación en el derecho tributario", *Jurisprudencia Tributaria*, núm. 7, 2000, p. 1891; VILLAR ESCURRA, M.; HERRERA MOLINA, P.M.: "Aportaciones del Derecho comunitario al Estatuto del Contribuyente", *Quincena Fiscal Aranzadi*, núm. 10, 1999, p. 27; FALCÓN Y TELLA, R.: "La imposibilidad de utilizar datos obtenidos...", *ob. cit.*, p. 491; CAAMAÑO ANIDO, M.A.: "El derecho tributario sancionador...", *ob. cit.*, pp. 116 y ss.

¹¹² Vid. AGUALLO AVILÉS, A. y GARCÍA BERRO, F.: "Deber de colaborar con la...", *ob. cit.*, pp. 107 y ss.

6.5. Refuerzo del principio de culpabilidad y presunción de inocencia

Mucho más tímidas han sido las posturas que, partiendo de la idea de la separación de procedimientos, admiten el traspaso de datos entre ambos procedimientos pero exigen que se refuercen las exigencias derivadas de los principios de culpabilidad y presunción de inocencia¹¹³. En este sentido, creo que es equivocado considerar que sólo con esa revalorización se satisfacen las garantías que consagra el derecho a no autoinculparse, pues se desembocaría en una situación semejante a la que asistiríamos si no existiesen procedimientos separados por lo que no constituye una propuesta de articulación sino más bien unas normas de valoración o de actuación y que es de imposible aplicación práctica a tenor de cómo Hacienda concibe las relaciones con los contribuyentes, si bien me parece valiosa la intención de reivindicar un modo de actuar de Hacienda diverso que muestra una nueva sensibilidad favorable a extender una concepción que ponga de relieve un sistema más justo, por otra parte, este sería el camino a seguir en caso de que se suprimiese la sanción por falta de colaboración.

6.6. Adecuación al fin y claridad del procedimiento.

En la misma perspectiva que la anterior cabe situar aportaciones¹¹⁴ basadas en que impere el principio de adecuación al fin del procedimiento, que implica que en el ámbito de cada procedimiento se realicen únicamente las actuaciones tendentes a la consecución del fin que le es propio, operando únicamente con las facultades y respetando las situaciones subjetivas que a tal efecto establecen las leyes, o el de claridad del procedimiento que reclama el conocimiento por parte del obligado tributario del ámbito al que se refieren las correspondientes actuaciones y, en concreto, si están o no relacionadas con un procedimiento tributario o un procedimiento sancionador.

¹¹³ Vid. JUAN LOZANO, A. M.: "Una propuesta para la articulación...", *ob. cit.*, pp. 44 y ss.; SESMA SÁNCHEZ, B.: "Aspectos críticos de la nueva regulación...", *ob. cit.*, p. 127 y ss.; JIMÉNEZ JIMENEZ, C.: "La separación del procedimiento sancionador por infracciones graves respecto del procedimiento de comprobación del que trae causa: análisis de cuestiones procedimentales aún sin resolver por el ordenamiento", *Estudios Financieros*, núm. 231, 2002, p. 26; MARTÍNEZ MUÑOZ, Y.: "La separación de los procedimientos sancionador y de liquidación tributaria", *Crónica Tributaria*, núm. 103, 2002, p. 154; CERVERA TORREJÓN F., MAGRANER MORENO F. J. y JUAN LOZANO A. M.: "Análisis crítico del Reglamento por el que se desarrolla el régimen sancionador tributario (Real Decreto 1930/1998) (II)", *Quincena Fiscal*, núm. 20 y 21, 1998, pp. 14 y ss.

¹¹⁴ Vid. ZORNOZA PÉREZ J.: "El sistema de infracciones y sanciones tributarias. Los principios constitucionales del derecho sancionador", Madrid, Civitas, 1992, pp. 165 y ss.; JUAN LOZANO, A. M.: "Una propuesta para la articulación...", *ob. cit.*, pp. 41 y ss.; LOPEZ MOLINO, A. M.: "Articulación entre los procedimientos de inspección y los de imposición de sanciones tributarias (Disposición final Segunda de la Ley 25/1995)", *Impuestos-I*, 1998, pp. 17 y 18; CERVERA TORREJÓN F., MAGRANER MORENO F. J. y JUAN LOZANO A. M.: "Análisis crítico del Reglamento por el que se desarrolla el régimen sancionador tributario (Real Decreto 1930/1998) (II)", *Quincena Fiscal*, núm. 20 y 21, 1998, pp. 14 y ss.; JUAN LOZANO, A. M.: "Una propuesta para la articulación...", *ob. cit.*, pp. 44 y ss.; SESMA SÁNCHEZ, B.: "Aspectos críticos de la nueva regulación...", *ob. cit.*, p. 127 y ss.; PALAO TABOADA, C.: "Lo blando y lo duro...", *ob. cit.*, p. 134; ORENA DOMÍNGUEZ, AITOR.: "Notas sobre el procedimiento ...", *ob. cit.*, p. 42; CORDERO GARCÍA, J. A.: "El derecho a no declarar contra sí mismo en el procedimiento sancionador tributario: contenido y ámbito de aplicación temporal", *Crónica Tributaria*, núm. 105, 2002, pp. 129 y ss.; JUAN LOZANO, A. M.: "La separación del procedimiento de comprobación y liquidación y el procedimiento tributario sancionador", *Crónica Tributaria*, núm. 105, 2002, pp. 135 y 136. En sentido similar vid. MERINO JARA, I.: "La separación de los procedimientos...", *ob. cit.*, pp. 140 y 141.

6.7. Eficacia del derecho a no autoinculparse desde que surge riesgo de incriminación

Algunos autores han afirmado que para que tenga vigencia el derecho a no declarar contra sí mismo no se puede exigir el deber de colaboración, y por tanto no es sancionable la falta de colaboración, cuando surja un riesgo de incriminación en el procedimiento de liquidación¹¹⁵. En ese sentido, Soler Roch manifiesta que “este derecho implica que el contribuyente debe ser informado de que los datos, documentos y pruebas que aporte en el procedimiento de gestión de que se trate, pueden ser incorporados a un expediente sancionador con el valor probatorio correspondiente si la constancia de los hechos probados se incorpora a documentos públicos. Este es el momento en el cual, a la vista de probables consecuencias incriminatorias y de sus posibilidades de defensa en el trámite de audiencia del procedimiento sancionador, el contribuyente debe valorar si procede ejercer el derecho a no declarar contra sí mismo, amparado por el artículo 24.2 de la Constitución española y por el artículo 6 del Convenio Europeo de Derechos Humanos”¹¹⁶. No obstante, la posibilidad de alegar el derecho a no declarar contra uno mismo perjudicaría de forma grave el desarrollo del procedimiento liquidador.

Desde esa misma perspectiva, Palao Taboada aboga por la posibilidad de alegar el derecho a no autoinculparse durante el transcurso del procedimiento de liquidación desde el momento en que surja riesgo de incriminación, cesando desde ese momento la posibilidad de sancionar por no colaboración, y la necesidad de que cuando aparezcan indicios de un ilícito sea advertido de su derecho a no colaborar por parte de la Administración¹¹⁷.

En el decir de Herrera Molina, concibe “una versión mejorada de la solución alemana”¹¹⁸ en el que la sospecha de la comisión de un ilícito tributario supone el cese de la inspección ordinaria y el inicio de una “investigación tributaria” donde se determina el ilícito así como la deuda tributaria, consagrándose el principio de “adecuación al fin” a fin de evitar la confusión de los procedimientos.

¹¹⁵ Vid. TEJERIZO LÓPEZ, J. M.: “Procedimientos tributarios y...”, *ob. cit.*, p. 720.; CORDERO GARCÍA, J. A.: “El derecho a no declarar...”, *ob. cit.*, p. 126 y ss. Estos autores exigen que el contribuyente motive su negativa a aportar datos. Alonso González realiza una interesante reflexión sobre el momento en el que se puede alegar el derecho a no autoinculparse, *vid.* ALONSO GONZÁLEZ, L. M.: “El derecho a no autoinculparse en el seno del procedimiento sancionador tributario en su tramitación abreviada”, *Revista de Contabilidad y Tributación*, Centro de Estudios Financieros, núm. 237, 2002, pp. 95 y ss.

¹¹⁶ Vid. SOLER ROCH, M. T.: “Capítulo 35 <Procedimiento Separado>, AA.VV., Comentarios a la Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes”, Centro de Estudios Financieros, 1999, pp. 600 y 601; SOLER ROCH, M. T. y ALIAGA AGULLÓ, E.: “La configuración autónoma del procedimiento sancionador...”, *ob. cit.*, pp. 437 y 438. En sentido similar; SESMA SANCHEZ, B.: “La separación de los procedimientos tributarios de comprobación y sancionador”, *Jornadas de Técnica Tributaria Aplicada. La separación de los procedimientos tributarios de comprobación y sancionador*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2001, p. 5, al que hace referencia SANZ DÍAZ-PALACIOS, J. L.: “Derecho a no autoinculparse y...”, *ob. cit.*, p. 198; GÓMEZ CABRERA, C. y otros: “Comentarios a la Ley de Derechos...”, *ob. cit.*, pp. 260 y 261.

¹¹⁷ Vid. PALAO TABOADA, C.: “Lo “blando” y...”, *ob. cit.*, núm. 171, p. 33.

¹¹⁸ Vid. HERRERA MOLINA, P. M.: “Los derechos a guardar silencio y...”, *ob. cit.*, p. 150.

6.8. Suspensión del procedimiento de liquidación.

Desde otra perspectiva, se puede considerar la posibilidad de que se suspendiese el procedimiento de comprobación desde el momento en que surja riesgo de incriminación, en que surjan indicios de la comisión de un ilícito, iniciándose un procedimiento sancionador o la instrucción de un proceso penal, hasta que concluya el procedimiento sancionador o éste último. Esta es la solución recoge el artículo 180.I de LGT en sede de un proceso penal por delito y, así afirma que: "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, y se abstendrá de seguir el procedimiento administrativo que quedará suspendido mientras la autoridad judicial no dicte sentencia firme, tenga lugar el sobreseimiento o el archivo de las actuaciones o se produzca la devolución del expediente por el Ministerio Fiscal".

En este sentido, Herrera Molina ha venido a señalar las dificultades de esta medida, adoptando una perspectiva de análisis que concilia teoría y práctica: "Desde un punto de vista teórico parece preferible la paralización del procedimiento de comprobación al incoarse el procedimiento sancionador. Esta técnica presenta el inconveniente de retrasar la liquidación de la deuda tributaria. La cuestión resultaría especialmente compleja si el procedimiento comprobador no pudiese iniciarse hasta el instante en que la sanción fuera firme"¹¹⁹.

Es así que, como última opción, se ha de paralizar el procedimiento de liquidación de la deuda, pues se dificultaría en exceso la liquidación de las deudas tributarias y, consecuentemente, no sería el medio más efectivo para garantizar el deber de contribuir a los gastos públicos.

Por otra parte, parece difícil conjugar la suspensión del procedimiento y la sanción consistente en multa pecuniaria proporcional sobre la cuantía no ingresada, devuelta indebidamente o indebidamente solicitada y sobre cantidades imputadas incorrectamente o no imputadas.

7. Conclusiones. Nuestra postura.

La actividad de obtención de ingresos, recursos, para el Estado está encomendada y es desarrollada por la Administración Tributaria. Para una adecuada gestión de la recaudación de los impuestos es necesario que la Administración Tributaria obtenga información, información que puede servir para regularizar la situación tributaria de un contribuyente y para la imposición de una sanción al revelar que la conducta llevada a cabo por el obligado tributario es constitutiva de una infracción tributaria, o eventualmente de un delito.

¹¹⁹ Vid. HERRERA MOLINA, P.M.: "Los derechos a guardar silencio y...", *ob. cit.*, p. 155.

La información se puede obtener de diversas formas y una consistiría en recabarla del propio contribuyente y para asegurar su cooperación nuestra LGT establece una obligación de proporcionarla bajo amenaza de sanción por falta de colaboración. Por lo tanto, los datos aportados por el contribuyente tienen una trascendencia tributaria y punitiva puesto que esa información es utilizada para liquidar la deuda tributaria y puede fundamentar la imposición de una sanción, lo que vaciaría de contenido el derecho a no autoinculparse.

Esto crea un conflicto entre el deber a proporcionar esa información en el seno de un procedimiento liquidador, cuyo fundamento sería el deber de contribuir recogido en el artículo 31 de la Constitución, y el derecho a no aportar información en el seno de un procedimiento sancionador, que deriva del derecho a no autoinculparse del artículo 24.2 de la misma.

Para intentar conciliar estos dos bienes jurídicos en nuestro ordenamiento se separaron los procedimientos de liquidación de los tributos y sancionador en materia tributaria, pues los principios y garantías que rigen en cada uno son distintos. Una separación de ambos procedimientos eficaz y real, no formal, exige que los órganos competentes de ambos procedimientos sean diferentes y no se traspasen los datos aportados por el contribuyente en el procedimiento de liquidación al procedimiento sancionador. El análisis de nuestra normativa pone de manifiesto que esto no se cumple: los órganos competentes son los mismos y existe un trasvase sin límites ni garantías para el contribuyente de la información obtenida en procedimiento de liquidación al procedimiento sancionador.

Los datos aportados bajo coacción por el contribuyente en el procedimiento de liquidación no pueden ser utilizados ni el procedimiento sancionador ni en un proceso penal, pues su utilización vaciaría de contenido el derecho a no autoinculparse mediante una vulneración indirecta e intolerable del mencionado derecho. No se puede perder de vista que el derecho a no autoinculparse es un derecho fundamental que goza de una importancia fundamental como medio de garantía de la presunción de inocencia, así como de una especial protección derivada de los artículos 10.1 y 53 de la Constitución y por ello la información obtenida en las condiciones expuestas deviene contaminada para poder ser utilizada en un procedimiento sancionador o proceso penal.

En este sentido, el contenido constitucional y esencial del derecho a no autoinculparse¹²⁰ no se limitaría sólo a un derecho a que esa información no sea utilizada con efectos puni-

¹²⁰ La Sentencia del Tribunal Constitucional 67/2001 señala que: "Desde la faceta de los derechos a no declarar contra sí mismo y a no confesarse culpable este Tribunal ha recordado que ambos constituyen «garantías o derechos instrumentales del genérico derecho de defensa, al que prestan cobertura en su manifestación pasiva, esto es, la que se ejerce precisamente con la inactividad del sujeto sobre el que recae o puede recaer una imputación, quien, en consecuencia, 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 coacción o compulsión alguna, a declarar contra sí mismo o a confesarse culpable (STC 36/1983, de 11 de mayo, F. 2; y 127/1992, de 28 de septiembre, F. 2)» (STC 197/1995, de 21 de diciembre, F. 6, y, en igual sentido, las STC 229/1999, de 23 de diciembre, F. 3, y 127/2000, de 16 de mayo, F. 4.) En la doctrina del Tribunal Europeo de Derechos Humanos el derecho a no contribuir a la propia incriminación presupone que, en asuntos penales, la acusación intente buscar su argumentación sin recurrir a elementos de prueba obtenidos bajo coacción o presiones, o con desprecio de la voluntad del acusado. En este sentido este derecho está estrechamente ligado con el principio de presunción de inocencia consagrado en el art. 6.2 de la Convención (STEDH Saunders c. Reino Unido, de 17 de diciembre de 1996)".

tivos sino que comprendería también un derecho a no aportar pruebas al poder público, entendiendo por aportar suministrar datos que tienen existencia independiente de la voluntad del acusado y que, en consecuencia, se encuentran desligados de su voluntad y fuera del alcance del poder público en un sentido material, en el seno de un procedimiento materialmente represivo de acuerdo a la finalidad perseguida -incluso la Administración debería demostrar el conocimiento de la existencia de los datos y que están a su alcance en un sentido material para que puedan fundamentar la imposición de una sanción o pena.¹²¹ - y que la información no pueda ser usada en un procedimiento sancionador o un proceso penal es una consecuencia de la eficacia del derecho¹²².

Así las cosas, por un lado, en el procedimiento de liquidación rige un deber de colaboración con la Administración Tributaria y no tiene eficacia el derecho a no autoinculparse y, por otro, en el procedimiento sancionador rige un derecho a no colaborar; a no aportar y sí tiene eficacia el derecho a no autoinculparse. Además, los datos aportados por el contribuyente en el procedimiento de liquidación no podrían ser usados en el sancionador; pues se vulneraría indirectamente el derecho a no autoinculparse y, en consecuencia, quedaría vacío de contenido¹²³ y nos encontraríamos en un procedimiento de liquidación o en uno sancionador en función del resultado buscado: calcular la deuda tributaria en el primero e imponer una sanción en el segundo.

No obstante, la mejor forma de solucionar la cuestión que tratamos es eliminar la coacción que contamina la información y, consecuentemente, se debería destipificar la falta de colaboración con la Administración. De esta forma, no habría ningún inconveniente para que se traspasasen los datos a un procedimiento sancionador o a un proceso penal y la recaudación de los tributos no tendría porqué verse perjudicada puesto que es posible utilizar el mecanismo de la estimación indirecta o la colaboración de terceros, mecanismos que pueden ser más gravosos para la Administración, pero ello, como una pretendida eficiencia, no pueden justificar la violación de un derecho fundamental. Es así que el campo de colaboración de terceros está llamado por la sociedad en que vivimos a tener un papel protagonista en las relaciones entre el contribuyente y la Administración.

En resumen, creo que el debate se ha focalizado demasiado en torno al deber de aportar y no en el valor de las pruebas o en la finalidad para que son requeridos los datos. Es nece-

¹²¹ En este sentido, García-Herrera Blanco y Herrera Molina señalan que: "será necesario que se demuestre caso por caso aquella circunstancia -que la Administración conoce la existencia de los documentos y que éstos se encuentran a su alcance- en el correspondiente procedimiento sancionador". *Vid.* GARCÍA-HERRERA BLANCO, C. y HERRERA MOLINA, P. M.: "El derecho a no autoincriminarse...", *ob. cit.*, p. 20. En un sentido similar, *vid.* AGUALLO AVILÉS, A. y GARCÍA BERRO, F.: "Deber de colaborar con la...", *ob. cit.*, pp. 100 y ss.

¹²² En sentido contrario, Aguallo Avilés y García Berro manifiestan que "ese derecho a no aportar que, efectivamente, en ocasiones existe, no deriva directamente del derecho a no autoincriminarse, sino de la necesidad inmediata de proteger otros bienes jurídicos igualmente constitucionalizados -la libertad, la dignidad, la intimidad- y sólo indirectamente la citada garantía procesal!" *Vid.* AGUALLO AVILÉS, A. y GARCÍA BERRO, F.: "Deber de colaborar con la...", *ob. cit.*, p. 109.

¹²³ Esta conclusión, en mi opinión, respeta el principio de unidad de la Constitución y de concordancia práctica. *Vid.* AGUALLO AVILÉS, A. y GARCÍA BERRO, F.: "Deber de colaborar con la...", *ob. cit.*, p. 115.

saría una profunda reflexión que dé lugar a un giro, al calor de los pronunciamientos jurisprudenciales habidos, de más calado que hasta el momento no ha sucedido en nuestra legislación, en la práctica de la Administración Tributaria y en las resoluciones de nuestros tribunales para que “si al juez penal y a los órganos de la Administración de policía les está vedado, constitucionalmente vedado, desde un correcto entendimiento del art. 24 del texto constitucional, incluso para prevenir eficazmente la posible comisión de un delito contra la vida, la libertad o la integridad de las personas, el ejercicio de la coacción, de cualquier naturaleza, sobre la voluntad de un sujeto para que declare o aporte pruebas inculminatorias, igual disciplina, igual limitación, deberían recibir los poderes de investigación y de comprobación de la Administración tributaria; salvo que se entienda de mayor trascendencia constitucional la integridad de los ingresos públicos y el cumplimiento de los deberes constitucionales de naturaleza tributaria que la garantía de la vida, libertad e integridad física de los ciudadanos”¹²⁴.

Tras todo esto, lo que interesa resaltar es la juventud en que se encuentra el procedimiento sancionador en materia tributaria y la debilidad de la aproximación a las garantías que rigen en el proceso penal. Se ha iniciado un tímido proceso de cambio de la regulación en esta materia, que apenas ha tenido trascendencia e impacto en la práctica ejercitada por la Administración Tributaria, que supone únicamente un acercamiento al objetivo que es necesario alcanzar: la plena vigencia y respeto del derecho a no autoinculparse en los procedimientos punitivos por ilícitos tributarios. Grandes cambios se vislumbran y será la Administración Tributaria la primera interesada en reformular algunas conclusiones y en adoptar una nueva práctica, pues de lo contrario se verá abocada a ello de manera traumática.

¹²⁴ Vid. GARCÍA LLOVET, E.: “El principio de no autoinculpación...”, *ob. cit.*, p. 53.