

ESTUDIOS

DEBERES TRIBUTARIOS Y DERECHOS HUMANOS*

M.^a Teresa SOLER ROCH

Catedrática de Derecho Financiero y Tributario
Miembro de la AEDAF

I. Es conocido el auge adquirido en estos últimos años, por los estudios del llamado Derecho Tributario formal, dentro del área de Derecho Financiero y Tributario. Debe, sin duda, reconocerse, que dicha vigencia no responde a un capricho académico o a exigencias de una corriente científica más o menos "de moda" entre los cultivadores de nuestra disciplina, sino a una auténtica inquietud intelectual, surgida, por un lado, de la necesidad de fortalecer el bagaje dogmático de este sector del Derecho Tributario y, por otro, de imperativos surgidos de la práctica profesional del Derecho. Ambas circunstancias se conjugan en un momento en el que podemos afirmar, sin temor a equivocarnos, que la regulación de los procedimientos tributarios en nuestro ordenamiento jurídico se halla en una auténtica encrucijada.

Un tema testigo de esta situación es el que hemos escogido hoy para nuestra reflexión, centrada en algunos aspectos de la relación entre **deberes tributarios y derechos humanos** y en la incidencia que dicha relación puede tener en el **procedimiento de regularización tributaria**.

La razón por la que este tema ofrece en este momento un especial interés, se debe al fenómeno de **la creciente judicialización de los procedimientos tributarios**. Este proceso, especialmente perceptible en estos últimos años, hay que considerarlo, esencialmente, como un dato de la realidad que ofrece ventajas e inconvenientes. Entre las ventajas, podemos destacar: el imperio de la ley, la situación del ordenamiento tributario en el marco del Estado de Derecho y el protagonismo de los profesionales del Derecho en su aplicación. Como inconvenientes, pueden reseñarse: la conflictividad jurisdiccional, una cierta pérdida de identidad del Derecho Tributario y una preparación aún insuficiente en el foro.

Como posibles razones de esta judicialización, cuyos efectos se combinan entre sí, pueden citarse, entre otras: la resistencia psicológica a la imposición, incrementada tras un primer

* Conferencia pronunciada en la Universitat Pompeu Fabra. Barcelona, mayo 1995.

ESTUDIOS

momento de aceptación generalizada de la reforma tributaria iniciada en 1978; las necesidades recaudatorias provocadas por la situación del déficit público, asimismo crecientes estos últimos años y tanto más acuciantes a partir del esfuerzo exigido por la convergencia en la Unión Europea; la reforma de las estructuras administrativas, entre las que sin duda destaca, en relación con el sistema tributario estatal, la creación y funcionamiento de la Agencia Tributaria; el auge o retorno a una concepción garantista del Derecho Tributario, en consonancia con una ideología liberal centrada en la defensa de los derechos individuales frente a los poderes públicos, que se ve reforzada, como veremos, desde las instancias jurisdiccionales europeas; finalmente y en este contexto, el papel desempeñado por los propios Tribunales de Justicia, tanto las sentencias de los Tribunales Superiores y de la Audiencia Nacional como la jurisprudencia del Tribunal Supremo.

La encrucijada a la que nos hemos referido, viene representada por la situación de los procedimientos tributarios en el momento presente, en un escenario caracterizado, de un lado, por la evolución jurisprudencial (tanto de la jurisdicción contenciosa como del Tribunal Constitucional) y de otro, por las modificaciones normativas: la del procedimiento administrativo, efectuada por la Ley 30/1992 y las dos modificaciones parciales de la Ley General Tributaria (la de 1985 y la que actualmente se tramita en las Cortes Generales).

II. El tema que en concreto vamos a tratar, responde a **la tensión dialéctica existente entre el cumplimiento del deber de contribuir y el ejercicio de determinados derechos fundamentales**, cuestión ésta que se inscribe en el marco del denominado **estatuto jurídico del contribuyente**.

El origen inmediato de este problema en nuestro Derecho, hay que situarlo en la Ley 10/1985, de 26 de abril, de modificación parcial de la Ley General Tributaria. Con ocasión de la aplicación de dicha Ley, ya surgen una serie de conflictos que ponen en evidencia la necesidad de armonizar el cumplimiento de los deberes tributarios y el respeto de los derechos individuales; el máximo exponente de dicha tensión fue, como es sabido, la STC 76/1990, de 26 de abril, que resolvió en todos sus términos a favor de la Ley 10/1985, el recurso de inconstitucionalidad interpuesto por el Grupo Parlamentario Popular y las cuestiones de inconstitucionalidad acumuladas promovidas por la Sala Primera de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Territorial de Valencia y por la Sala Tercera de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo contra diversos preceptos de la citada Ley.

En relación con el tema que nos ocupa, esta sentencia estableció un statu quo que podría resumirse en **la consideración del deber de contribuir como límite de los derechos fundamentales**. Esta consideración ya había tenido un importante precedente en la STC 110/1984 de 26 de noviembre (a propósito del secreto bancario), en cuyo FJ 8º, se advertía que:

“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, interferir 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 artículo 31.1 de la Constitución, deber para cuyo efectivo cumplimiento es evidentemente necesaria la inspección fiscal. La injerencia que para exigir el cumplimiento de ese deber pudiera producirse en el derecho a la intimidad no podría calificarse de arbitraria".

Pero es, sin duda, en la citada sentencia 76/1990, donde la doctrina que aboga por la primacía del deber de contribuir se manifiesta con mayor rotundidad, tal como se afirma en su FJ 3º:

"Esta recepción constitucional del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos según la capacidad económica de cada contribuyente configura un mandato que vincula tanto a los poderes públicos como a los ciudadanos e incide en la naturaleza misma de la relación tributaria. Para los ciudadanos este deber constitucional implica, más allá del genérico sometimiento a la Constitución y al resto del ordenamiento jurídico que el artículo 9.1 de la norma fundamental impone, una situación de sujeción y de colaboración con la Administración tributaria en orden al sostenimiento de los gastos públicos cuyo indiscutible y esencial interés público justifica la imposición de limitaciones legales al ejercicio de los derechos individuales. Para los poderes públicos este deber constitucional comporta también exigencias y potestades específicas en orden a la efectividad de su cumplimiento por los contribuyentes".

La doctrina ha sido mayoritariamente crítica con el contenido de esta sentencia, llegando en algún caso a afirmar que el Tribunal Constitucional, con los postulados mantenidos en este FJ 3º, rebaja a los españoles a la condición de "súbditos fiscales". Tal es el caso de SANCHEZ SERRANO para quien la relación de sujeción propugnada en dicho Fundamento constituye "un ataque frontal a la esencia del Estado de Derecho" y un inexplicable viaje en el tiempo de nuestro Tribunal Constitucional sacando del baul de los recuerdos la doctrina autoritaria de la relación de poder¹.

A mi modo de ver, lo que el Tribunal trata de resolver es una cuestión crucial como es la de encontrar **un punto de equilibrio entre los deberes tributarios y los derechos individuales**, de modo que la protección de éstos no convierta el cumplimiento de aquéllos en papel mojado o, por el contrario, dicho cumplimiento se convierta en una patente de corso que desconozca sistemáticamente la protección de dichos derechos. Otra cosa es que el Tribunal, en la búsqueda de dicha solución -que, a mi juicio, es un auténtico "tour de force"- estuviera más o menos afortunado en las expresiones o en el bagaje argumental utilizado en la sentencia 76/1990; pero se enfrentó con el tema de fondo y abogó, en caso de conflicto, por la primacía del deber de contribuir.

Paralelamente y, por tratarse de otra cuestión clave en relación con el tema que nos ocupa, debemos advertir que esta misma STC 76/1990 propugna **la aplicación matizada de los principios penales al ámbito tributario**. En tal sentido, advierte en su FJ 4º sobre

"la necesidad de tener en cuenta en esta ocasión, como en otras semejantes, que la recepción de los principios constitucionales del orden penal por el Derecho Administrativo sancionador no puede hacerse mecánicamente y sin matices, esto es, sin ponderar los aspectos que diferencian a uno y otro sector del ordenamiento jurídico".

¹ SANCHEZ SERRANO, L. "Los españoles, ¿súbditos fiscales? (I)" Impuestos n.º 8, 1992, pág. 20-ss.

ESTUDIOS

Volveremos luego sobre esta cuestión, pero advertimos ahora que la “criminalización” del Derecho Tributario se sitúa en el centro mismo de la tensión dialéctica existente entre el cumplimiento de los deberes tributarios y la protección de los derechos individuales, hasta el punto de llevar en la actualidad a un callejón sin salida al procedimiento de regularización tributaria.

Para tratar de la relación entre deberes tributarios y derechos humanos, hemos escogido dos temas que podemos considerar testigo: el primero, referido a **las facultades de investigación de la Agencia Tributaria**; el segundo, a **la aplicación de los principios penales y, en particular, de los derechos reconocidos en el artículo 24.2º de la CE al procedimiento de regularización tributaria**. En ambos casos, la elección obedece a la incidencia que ha tenido y puede seguir teniendo en el futuro, la jurisprudencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos que, recientemente, ha comenzado a pronunciarse de modo significativo sobre estas materias y cuya doctrina iremos contrastando, en su caso, con la mantenida por nuestra jurisprudencia constitucional.

III. En relación con el primero de estos temas hemos elegido, a su vez, dos cuestiones concretas: la primera, relativa al problema de la entrada y registro domiciliario y, la segunda, a la investigación sobre el origen y destino de los movimientos de fondos en las cuentas bancarias.

El problema de la entrada y registro domiciliario, con ocasión de las actuaciones previas al embargo de bienes en el procedimiento ejecutivo de recaudación tributaria, fue abordado por la STC 76/1992, de 14 de mayo, que declaró la inconstitucionalidad del artículo 130 de la LGT (en la redacción dada al mismo por la Ley 33/1987, de PGE para 1988). Ciertamente, en esta sentencia, el Tribunal no entró en el fondo del asunto, ya que el fallo se argumentó en base a la inadecuación de la Ley de Presupuestos para efectuar una modificación normativa sobre una materia que no forma parte del contenido esencial ni es complemento necesario para la ejecución de dicha Ley. No obstante, no puede pasarse por alto que ya esta sentencia anuncia, veladamente, una advertencia acerca de la “delicadeza” -en este caso, en el tratamiento normativo - con la que hay que abordar las materias relativas a derechos fundamentales; así, cuando advierte en su FJ 4º que:

“el artículo 130 LGT es ante todo y sobre todo una norma de atribución a un órgano judicial de una función garantizadora de un derecho fundamental, la inviolabilidad del domicilio, y de fijación de las condiciones del ejercicio de dicha competencia...por lo que resulta claro su carácter de norma general del régimen jurídico aplicable a todos los tributos, cuya incidencia en el programa anual de ingresos y gastos es sólo accidental y secundaria y por ende insuficiente para legitimar su inclusión en la Ley de Presupuestos”.

Es cierto, como afirma RAMALLO² que el Tribunal parece propugnar un cierto “blindaje” de la materia codificada frente a eventuales intromisiones de la Ley anual de Presupuestos u otras de carácter coyuntural; blindaje cuyo fundamento, insostenible desde las reglas de la jerarquía normativa, se encontraría en el principio de seguridad jurídica reconocido en el artículo 9-3º de

¹ RAMALLO MASSANET, J. “Modificación de la Ley General Tributaria por la Ley anual de Presupuestos Generales” Crónica Tributaria n.º 64, 1992, pág. 133-ss.

la CE, cuya salvaguardia frente al propio poder legislativo se invoca expresamente en el fundamento jurídico ya citado. Sin embargo, creemos que la auténtica clave de la especial protección de esta materia reside en un dato sustancial, representado por su pertenencia al ámbito de los derechos humanos fundamentales, garantizados en la Sección 1^a del Título I de la CE; clave que, en relación con la siguiente cuestión, veremos que se manifiesta con toda claridad en una sentencia posterior, de 1994.

El artículo 8 de la Convención Europea de Derechos Humanos establece:

"1. Todos tienen derecho al respeto de su vida privada y familiar, su domicilio y su correspondencia.

2. Los poderes públicos no interferirán el ejercicio de este derecho salvo de acuerdo con la ley y en caso necesario para una sociedad democrática en interés de la seguridad nacional, la salud pública o el bienestar económico del país, para la prevención del desorden o el crimen, la protección de la salud o las costumbres, o la protección de los derechos y libertades de los demás"³.

La Comisión Europea de Derechos Humanos tuvo una ocasión de pronunciarse sobre el respeto a la intimidad garantizado en este precepto, en relación con las potestades investigadoras de la Administración tributaria belga, en su decisión 7 de diciembre de 1982 sobre el caso Hardy-Spirlet; en esta ocasión, dió la razón a la posición mantenida por la Administración - que había sido respaldada por una sentencia del Tribunal belga de casación de 19 de noviembre de 1981 -, por considerar el ejercicio de la potestad proporcionado y adecuado a uno de los objetivos a los que se refiere la norma: en concreto, el "bienestar económico de la nación".

Posteriormente y en un supuesto similar -el del caso Funke- la Comisión, en su Informe de 8 de octubre de 1991, respaldó asimismo la posición del Gobierno francés, por entender que "las visitas domiciliarias y los registros constituyen los únicos medios de que dispone la Administración para combatir las infracciones de la legislación sobre las relaciones financieras internacionales y luchar así contra la evasión de capitales y el fraude fiscal".

(Nótese que la línea de fondo de esta argumentación es similar a la mantenida por nuestro Tribunal Constitucional en la sentencia 76/1990).

Sin embargo, el Tribunal Europeo de Derechos Humanos, mantuvo esta vez un criterio distinto y en su sentencia de 25 de febrero sobre el caso Funke⁴, condenó al Estado francés por infracción del artículo 8 de la Convención al entender que "aunque pueda considerarse necesario el recurrir a ciertas medidas tales como las visitas domiciliarias y los registros para establecer la prueba material de los delitos" sin embargo, en este caso "sobre todo en ausencia de un mandato judicial, las restricciones y condiciones previstas por la ley y subrayadas por el Gobierno, parecían demasiado amplias e indeterminadas para que las ingeren-

³ Debe tenerse en cuenta que el Tratado de la Unión Europea dispone en su artículo F.2 que "La Unión respetará los derechos fundamentales, garantizados por la Convención Europea para la Protección de los Derechos Humanos y las Libertades Fundamentales firmado en Roma el 4 de noviembre de 1950 así como los derivados de las tradiciones constitucionales comunes a los Estados miembros, como principios generales del Derecho comunitario".

⁴ Cour européenne des Droits d l'Homme. Affaire Funke c. France (82/1991/334/407). Arrêt du 25 février 1993.

ESTUDIOS

cias en los derechos del recurrente fueran estrictamente proporcionados al fin legítimo perseguido".

Es innecesario subrayar la importancia de esta sentencia, que se ha destacado como el primer pronunciamiento en que el Tribunal europeo asume la protección de los derechos humanos en el ámbito de los procedimientos tributarios y no sólo respecto a los derechos garantizados en el artículo 8, sino también, como veremos más adelante, a los del artículo 6 de la Convención⁵.

El criterio de proporcionalidad en relación con las entradas y registros domiciliarios de la Inspección de los tributos con vistas a la investigación y comprobación del patrimonio de un contribuyente, ha sido utilizado por nuestro Tribunal Constitucional en una reciente sentencia de 23 de febrero de 1995 en la que, resolviendo un recurso de amparo, se anula el auto del juez que había autorizado la entrada domiciliaria, por entender que los términos de la autorización judicial eran excesivamente amplios e imprecisos en relación con el fin perseguido; en este caso, hay sintonía entre la jurisprudencia constitucional española y la del Tribunal Europeo de Derechos Humanos.

En el proyecto de ley de modificación parcial de la LGT (BOCG de 5 de diciembre de 1994), la entrada en locales y domicilios con ocasión de actuaciones inspectoras aparece regulada en el artículo 141-2º, que ante la oposición del interesado, exige la previa autorización administrativa y, en el caso del domicilio, mandamiento judicial; el artículo 133-4º exige, asimismo, consentimiento del interesado o autorización judicial para las entradas y registros domiciliarios con ocasión del procedimiento ejecutivo de recaudación tributaria.

La segunda de las cuestiones que afecta a las facultades de investigación y comprobación de la Administración tributaria y que implica, en este caso, al derecho a la intimidad, se refiere como ya dijimos, al problema de la investigación sobre el origen y destino de los movimientos de fondos en las cuentas bancarias.

Con el tema recurrente del secreto bancario como fondo, la cuestión ha llegado, una vez más - y creemos que no será la última - al Tribunal Constitucional que, en esta ocasión, se ha pronunciado al respecto en su sentencia de 28 de junio de 1994, resolviendo una cuestión de inconstitucionalidad planteada de oficio por la Sala Tercera de lo contencioso-administrativo, Sección Segunda, del Tribunal Supremo contra los artículos 111-3º y 128-5º de la LGT en la redacción dada a los mismos por la Ley 31/1991 de PGE para 1992. (El planteamiento se produce por entender el Tribunal que dichos preceptos daban cobertura legal a diversos preceptos del Reglamento General de Recaudación, recurrido ante el Tribunal Supremo por la AEB).

Como advierte la sentencia en su FJ 3º "lo que suscita dudas de inconstitucionalidad al órgano judicial es la posibilidad de que, según prevé el art. 128.5 de la LGT, en su primer párrafo, los órganos de recaudación, al objeto de asegurar el pago de las deudas tributarias o efectuar su cobro, puedan requerir a las entidades o a las personas físicas y jurídicas dedicadas al tráfico bancario o crediticio la información a la que se refiere el último inciso del art-

⁵ Ver, sobre el tema: FROMMEL, S. "The european Court of Human Rights and the right of the accused to remain silent: can it be invoked by taxpayers?" *Diritto e Pratica Tributaria* n.º 6, 1993-I, pág. 2.149-ss; DASSESSE, M. "Human rights, European Law and Tax Law: The implications of the Judgements of the Court of Human Rights in re Funke and of the European Court of Justice in re Corbiau" *EC Tax Review* n.º 3, 1994, pág. 86-ss.

111-3, es decir <<la relativa al origen y destino de los movimientos o de los cheques u otras órdenes de pago>> previa autorización del Director General o, en su caso, del titular del órgano competente de la Administración Tributaria”.

Pero también en este caso, al igual que ocurrió en la STC 76/1992, el conflicto se resuelve en el campo formal, referido al vehículo utilizado para la modificación normativa; es decir, vuelve a plantearse la idoneidad de la Ley de Presupuestos para efectuar modificaciones de la Ley General Tributaria en materias que afectan a derechos fundamentales (en este caso, el derecho a la intimidad). Como no era difícil suponer, el Tribunal invoca a este respecto su propia doctrina, contenida en la sentencia 76/1992 y que ya hemos reseñado. Sin embargo, queremos destacar que en esta sentencia de 1994, el Tribunal Constitucional explicita con toda claridad la protección de los derechos individuales y alude, expresamente, al “estatuto del contribuyente”, como argumento que exige un especial cuidado en la modificación normativa de este tipo de preceptos. Así, razona al final del FJ 3º que:

“las potestades de que goza la Administración Tributaria y las correlativas obligaciones que se imponen integran un estatuto del contribuyente, configurado por derechos y deberes, que habida cuenta de la especial situación de sujeción que supone la configuración de la relación tributaria en el art. 31 de la Norma fundamental (STC 76/1990, fundamento jurídico 3º), debe poseer unos razonables niveles de certeza normativa que contrapesen las limitaciones legales al ejercicio de derechos individuales que la Constitución autoriza”.

Es curioso que el Tribunal recuerde aquí su doctrina sobre la relación de sujeción que implica el sometimiento al deber de contribuir, contenida en el discutido FJ 3º de la Sentencia 76/1990 y lo hace como advirtiendo que la primacía que otorgó en su día al cumplimiento de aquel deber constitucional, no debe entenderse como un cheque en blanco que deje desprotegida la esfera de los derechos individuales (aunque sólo sea, en este caso, en el terreno de la producción normativa).

En la medida en que el Tribunal Constitucional sólo ha cuestionado el vehículo formal y no el contenido sustancial del precepto, la norma declarada inconstitucional en la sentencia de 28 de junio de 1994, ha sido “repescada” por el proyecto de ley de modificación parcial de la LGT, que en el inciso final de su artículo 111-3º referido a los requerimientos de obtención de información dirigidos a las entidades financieras, establece que:

“La investigación podrá comprender la identificación de las personas o de las cuentas bancarias en las que se encuentre el origen y destino de los movimientos o de los cheques u otras órdenes de pago”.

IV. El segundo tema elegido afecta, como ya advertimos, al problema de la aplicación de los principios penales y de los derechos reconocidos en el artículo 24-2º de la CE⁶ en el ámbito de los procedimientos tributarios.

⁶ “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”.

ESTUDIOS

Es sabido que en nuestro Derecho - como ocurre en otros ordenamientos del entorno - dicha aplicación está generalmente admitida y respaldada, prácticamente sin fisuras, por jurisprudencia, doctrina científica y Derecho positivo, en particular por lo que se refiere al procedimiento sancionador tributario. Pero, precisamente, esa unánime admisibilidad de la "criminalización" de nuestro Derecho Tributario es la causa por la cual, a menos que se reflexione seriamente y sin prejuicios sobre este tema y se proceda a una profunda revisión de la estructura del procedimiento de regularización tributaria, dicho procedimiento y, por ende, el cumplimiento de los deberes tributarios y la lucha contra el fraude pueden verse, a mi juicio, en una situación sumamente crítica, a la que no será, en su caso, ajena la jurisprudencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos.

Repasemos brevemente los hitos fundametales que jalonan esta evolución para centrarnos, posteriormente, en un supuesto concreto que ilustra perfectamente sobre la gravedad del problema.

El primero de ellos lo constituye la STC 18/1981 de 8 de junio, unánimemente considerada como la que consagró, en nuestro Derecho, la citada doctrina. En el FJ 2º de esta sentencia se establece 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 (art. 25, principio de legalidad) y una muy reiterada jurisprudencia de nuestro Tribunal Supremo (sentencia de la Sala Cuarta de 29 de septiembre, 4 y 10 de noviembre de 1980, entre las más recientes), hasta el punto de que un mismo bien jurídico puede ser protegido por técnicas administrativas o penales, si bien en el primer caso con el límite que establece el propio art. 25.3, al señalar que la Administración Civil no podrá imponer penas que directa o subsidiariamente impliquen privación de libertad." De lo cual se deduce que "los principios esenciales reflejados en el art. 24 de la Constitución en materia de procedimiento han de ser aplicables 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."

En el Derecho positivo, el espaldarazo definitivo a esta concepción lo ha supuesto la Ley 30/1992 reguladora del régimen jurídico de las Administraciones públicas y del Procedimiento Administrativo Común, cuyo Título IX dedicado a la potestad sancionadora, acoge expresamente los principios, derechos y garantías comunes a todo el ordenamiento punitivo, tales como: legalidad, tipicidad, irretroactividad, proporcionalidad, presunción de inocencia y garantías de un procedimiento imparcial.

El artículo 6 de la Convención Europea de Derechos Humanos establece que:

"1. Toda persona tiene derecho a que su causa sea juzgada de forma equitativa, públicamente y en un plazo razonable, por un tribunal independiente e imparcial, establecido por la ley que decidirá, tanto sobre cuestiones de sus derechos y obligaciones de carácter civil, como sobre el fundamento de toda acusación penal dirigida contra ella.

2.Toda persona acusada de una infracción se presume inocente hasta que su culpabilidad se establezca de acuerdo con la ley."

El Tribunal Europeo de Derechos Humanos, en la sentencia de 24 de febrero de 1994 del caso Bendenoun⁷ - y aunque esta vez el fallo no fue condenatorio para el Estado francés - advierte que las sanciones tributarias "no tienden a la reparación pecuniaria de un perjuicio, sino que tratan esencialmente de castigar para impedir la reiteración de conductas similares...se fundan sobre una norma de carácter general cuyo fin es a la vez preventivo y represivo", de lo cual deduce el Tribunal que el procedimiento sancionador tributario tiene "carácter penal" a efectos de aplicación del artículo 6 de la Convención.

Estando así las cosas, el problema a nuestro juicio más grave que en la actualidad se plantea en relación con el procedimiento de regularización tributaria es el de la posible colisión de los deberes tributarios establecidos en el artículo 35-2º de la LGT y, en particular, la obligación de los sujetos pasivos de "proporcionar a la Administración los datos, informes, antecedentes y justificantes que tengan relación con el hecho imponible" y el derecho a no declarar contra sí mismo o confesarse culpable, reconocido en el artículo 24-2º de la CE (conocido también como derecho a la no autoinculpación o derecho a permanecer en silencio).

Este problema ya se planteó en la citada STC 76/1990, pues el recurso interpuesto cuestionaba la constitucionalidad del artículo 83-3º-f) de la LGT (en la redacción dada por la Ley 10/1985), que establece una sanción por "la falta de aportación de pruebas y documentos contables o la negativa a su exhibición"

Para el recurrente - en este caso, la Sala Tercera de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo - este deber del sujeto pasivo "no ha de rebasar el umbral donde comienza el derecho del ciudadano a no autoinculparse como un elemento de protección de su presunción de inocencia".

En su día y con anterioridad al pronunciamiento del Tribunal Constitucional, ya manifestamos que "este argumento es importante si se considera desde la perspectiva de aplicación de los principios penales al Derecho sancionador tributario; no obstante, teniendo en cuenta que la aportación de pruebas y documentos relativos al hecho imponible a requerimiento de la Administración en sus actuaciones de investigación y comprobación puede poner de manifiesto la comisión de conductas infractoras, es muy difícil determinar en qué supuestos dicha aportación no incurre en la autoinculpación del contribuyente y presunto infractor."⁸

La STC 76/1990, en su FJ 10º rechazó el planteamiento del Tribunal Supremo con los siguientes argumentos:

"En la STC 110/1984 tuvimos ya la oportunidad de declarar que la Inspección de los Tributos tiene por finalidad verificar la conducta fiscal del contribuyente y comprobar la veracidad de sus declaraciones a la Hacienda Pública. Esta actividad

⁷ Cour Européenne des Droits de l'Homme. Affaire Bendenoun c. France (3/1993/398/476). Arrêt du 24 février 1994.

⁸ BAYONA DE PEROGORDO, J. J. y SOLER ROCH, M.^a T. "Derecho Financiero" (vol. II) Ed. Compás, Alicante 1989, pág. 373.

ESTUDIOS

investigadora puede conducir, en efecto, a la obtención de elementos probatorios de que el contribuyente ha defraudado al Fisco, pero es evidente que con ello no se está exigiendo a aquél la difícil prueba de su inocencia, ya que lo único que se le impone es el <<deber de aportar los datos que puedan ayudar a la investigación>>. Se comprende, por lo demás, que sin la colaboración del contribuyente y la aportación por éste de datos personales de alcance económico la labor inspectora resultaría prácticamente imposible cuando no fuera factible solicitar los mismos datos de terceras personas.”

“En efecto, no existe un derecho absoluto e incondicionado a la reserva de los datos económicos del contribuyente con relevancia fiscal y esgrimible frente a la Administración tributaria. Tal pretendido derecho haría virtualmente imposible la labor de comprobación de la veracidad de las declaraciones de los contribuyentes a la Hacienda Pública y, en consecuencia, dejaría desprovisto de toda garantía y eficacia el deber tributario que el artículo 31.1 de la Constitución consagra.”

“Los documentos contables son documentos 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 declaración que exteriorice un contenido admitiendo su culpabilidad.”

El Tribunal, consciente de cuál es el origen del problema, advierte finalmente que:

“Se impone aquí de nuevo la prudencia frente a intentos apresurados de trasladar mecánicamente garantías y procedimientos propios del orden penal a actuaciones y procedimientos administrativos distintos y alejados del mismo como es, en este caso, el de gestión tributaria.”

En el caso Funke, ya citado, se planteó precisamente este problema, ya que se cuestionaba la negativa del contribuyente a facilitar a la Administración aduanera francesa detalles adicionales en relación con determinados elementos probatorios.

El Gobierno francés, en sus alegaciones, mantiene que los requerimientos de los Servicios aduaneros no pretendían obtener la confesión de la comisión de una infracción, sino que eran una invitación a dar precisiones sobre elementos (resguardos y cheques bancarios) constatados por sus agentes y reconocidos por el recurrente con ocasión de visitas domiciliarias. Esta misma posición fue apoyada en su Informe por la Comisión Europea de Derechos Humanos para quien se trataría, en este caso, de un deber de colaboración compatible con las garantías del procedimiento.

Sin embargo, el Tribunal Europeo de Derechos Humanos, en la citada sentencia de 25 de febrero de 1993 sobre este caso, entendió que se había producido una violación del artículo 6-1º de la Convención:

“El Tribunal constata que las aduanas provocaron la condena de M. Funke para obtener determinados elementos cuya existencia suponían sin tener la certeza de ello.

A falta de querer o poder procurárselos por otro medio, intentaron obligar al recurrente a que suministrara él mismo la prueba de las infracciones que hubiera cometido. Las especialidades del Derecho aduanero no podrían justificar tal atentado al derecho de todo <<acusado>> en el sentido autónomo que el artículo 6 atribuye a este término, a permanecer en silencio y a no contribuir a su propia incriminación.”

Este pronunciamiento del TEDH se ha considerado paradigmático, no sólo para los contribuyentes, sino para toda persona acusada o bajo investigación, ya que, a pesar del tenor literal del artículo 6 de la Convención - que no menciona expresamente el derecho a la no autoinculpación - éste se considera como un derecho unido a la presunción de inocencia y, por lo tanto, amparado en el ámbito de este precepto⁹.

En relación con el problema que nos ocupa, la importancia de esta sentencia y su repercusión en el ámbito tributario, se ha considerado decisiva.

Así, para DASSESSE la consecuencia que se deriva de la sentencia del caso Funke es que “las autoridades nacionales de un Estado parte en la Convención (lo que incluye cualquier Estado miembro de la Unión Europea) no puede presionar a los contribuyentes estableciendo una sanción con vistas a obtener del sujeto pasivo la evidencia de lo que constituirá la prueba de que el contribuyente ha cometido una infracción, liberando así a las autoridades tributarias nacionales de la carga de probar ellas mismas, a través de sus propias averiguaciones, la existencia de la infracción que alegan”¹⁰.

FROMMEL entiende que en Europa, el derecho a permanecer en silencio, a partir de esta sentencia, puede resumirse en nueve proposiciones: 1ª) Puede ser invocado por personas físicas o jurídicas 2ª) No sólo en caso de acusación formal, sino también durante la fase de instrucción 3ª) No sólo en procesos penales, sino en cualquier procedimiento que concluya con la imposición de sanciones o multas incluyendo, aunque no sólo, las investigaciones en materia antimonopolio y en los procedimientos tributarios y aduaneros 4ª) No sólo para evitar la autoinculpación, sino también, para evitar incriminar a otros 5ª) Abarca la negativa a proporcionar cualquier información, incluida la documental 6ª) Si el afectado ejerce este derecho, las autoridades no pueden obligarle a desbloquear información 7ª) No puede suponer una presunción de culpabilidad 8ª) El investigador o acusador debe informar de este derecho a la primera oportunidad posible 9ª) Es un derecho renunciabile por el sujeto.¹¹

En relación con nuestro Derecho, si comparamos esta línea jurisprudencial de defensa del derecho a la no autoinculpación, con la argumentación contenida en el FJ 10º de la STC 76/1990, parece claro que el Tribunal Europeo de Derechos Humanos deja, por así decirlo, “a los pies de los caballos” a nuestro Tribunal Constitucional.

No obstante, y a pesar de la condición de España como Estado miembro de la Unión Europea y firmante de la Convención, nuestro Gobierno - sintiéndose, sin duda, amparado por

⁹ Ver FROMMEL, ob. cit., pág. 2.152.

¹⁰ DASSESSE, ob. cit., pág. 89.

¹¹ FROMMEL, ob. cit., pág. 2.195.

ESTUDIOS

nuestra jurisprudencia constitucional - reitera en el proyecto de ley de modificación parcial de la LGT, que:

“Constituye infracción simple el incumplimiento de obligaciones o deberes tributarios exigidos a cualquier persona, sea o no sujeto pasivo, por razón de la gestión de los tributos y cuando no constituyan infracción grave” (art.78).

(Se incluyen aquí, evidentemente, los deberes del sujeto pasivo establecidos en el art. 35 de la LGT no modificado por este proyecto).

De acuerdo con dicha calificación, el art. 83-3º-g) del proyecto, considera sancionable con multa de 25.000 a 1.000.000 de pesetas:

“La falta de aportación de pruebas y documentos contables o la negativa a su exhibición.”

Para centrar la reflexión sobre el fondo del problema planteado, conviene tener presente que la citada jurisprudencia europea es aplicable en la medida en que se considere afectado el artículo 6 de la Convención Europea de Derechos Humanos y en el caso de los procedimientos tributarios ello se produce, como expresamente señala la sentencia del caso Bendenoun - y lo mismo ocurría en el caso Funke - cuando de los mismos pueda derivar la aplicación de sanciones.

El derecho a permanecer en silencio implica el de no facilitar información sobre la comisión de infracciones tributarias pero no sobre la realización del hecho imponible. En este sentido, tiene razón en principio nuestro Tribunal Constitucional al afirmar que cuando el contribuyente aporta datos o documentación no es ésta una declaración de voluntad en la que admita su culpabilidad; pero no es menos cierto que el poner de manifiesto - aunque sea mediante una simple declaración de conocimiento - la realización de hechos imponibles no declarados en su día o declarados o valorados insuficientemente, aportando además la documentación justificativa de estos hechos, constituye, indefectiblemente, una declaración de conocimiento con aportación de pruebas sobre la comisión de conductas constitutivas de infracción tributaria. Y ello lo reconoce el propio Tribunal Constitucional en el FJ 10º de la sentencia 76/1990 cuando dice que la actividad investigadora “puede conducir, en efecto, a la obtención de elementos probatorios de que el contribuyente ha defraudado al Fisco”.

Esta fatal ambivalencia de los efectos de la información suministrada por el sujeto pasivo constituye, sin duda, el nudo gordiano de la cuestión, que sólo podría deshacerse, a mi juicio, de dos formas: o prohibiendo expresamente la intercomunicabilidad de efectos probatorios entre el procedimiento de gestión tributaria, estrictamente destinado a determinar la existencia y cuantía de la deuda tributaria y los procedimientos o procesos penales, o bien, revisando el actual carácter punitivo del procedimiento de regularización tributaria.

El Tribunal Constitucional, en el fundamento jurídico citado anteriormente, pedía prudencia a la hora de aplicar mecánicamente las garantías propias del orden penal a procedimientos distintos como es el de gestión tributaria. También en este caso podríamos compartir plenamente esta opinión, si no fuera porque lo que el Tribunal no dice es que en la expresión “gestión tributaria” y, a través de su integración en el procedimiento de inspección, se incluye en nuestro Derecho un procedimiento sancionador de naturaleza administrativa; es decir, el mismo tipo de procedimiento respecto del cual la STC 18/1981 declaró aplicables los prin-

cipios y garantías del orden penal, por entender que se trata, en definitiva, de un mismo orden: el del "ordenamiento punitivo del Estado."

En efecto, la situación actual en nuestro Derecho - que no modifica la reforma en curso de la LGT - se caracteriza porque unos mismos hechos inevitablemente conectados y, por tanto, ambivalentes en cuanto a su alcance probatorio (la realización del hecho imponible y la conducta infractora que consiste, precisamente, en su ocultación total o parcial), constituyen la base de un **mismo y único procedimiento**. Nos referimos al **procedimiento de regularización de la situación tributaria**, desarrollado por los órganos de la Inspección de los tributos y cuyo resultado final es la determinación de la deuda tributaria del sujeto pasivo que incluye en su importe, junto a la cuota tributaria, los intereses, recargos y sanciones exigibles, tal como dispone el artículo 58-2º de la LGT (tanto en su redacción actual como en el proyecto en curso).

Ante esta situación ya se han alzado en nuestra doctrina voces contra esta configuración de la regularización tributaria.

Así, para ESEVERRI la unidad actual del procedimiento está afectando a tres cuestiones básicas: la aplicación de presunciones, el derecho a no declarar contra sí mismo y el contenido de las actas¹². Aunque, en el tema que nos ocupa, este autor comparte la tesis de la STC 76/1990 y entiende que "tanto la negativa a colaborar como la incorrecta declaración de datos a la Hacienda Pública puede dar origen a la instrucción de un procedimiento sancionador que será la causa, no de una autoinculpación del obligado tributario, sino de la infracción de su deber de colaboración con el Fisco."¹³

PONT CLEMENTE entiende que dicha unidad se ve afectada por la insuficiente regulación del procedimiento sancionador e incide, sobre todo, en el derecho a guardar silencio. A su juicio, "la mixtificación de los procedimientos de liquidación y sancionador produce como resultado la directa confrontación entre el deber de colaboración que impregna las relaciones entre la Administración tributaria y el contribuyente y el derecho a guardar silencio que es una garantía del imputado en materia de Derecho sancionador. No existe una solución a este conflicto si se insiste en mantener ambos procedimientos superpuestos como si en realidad fueran uno solo. No puede predicarse la prevalencia del deber de colaboración sobre el derecho a guardar silencio o de este último sobre el primero. Esto produce necesariamente un callejón sin salida: si el contribuyente se acoge a su derecho a guardar silencio en el procedimiento de inspección se considerará su conducta como resistencia, excusa o negativa a la actuación inspectora con las consecuencias, incluso en el orden sancionador, que ello comporta, amén de abrir la puerta al procedimiento de estimación indirecta; si por el contrario, se entiende que en el conjunto del procedimiento de inspección el deber de colaboración ha de primar sobre el derecho a guardar silencio, se estará obligando al posible sujeto infractor a colaborar en su incriminación, lo cual está vedado por nuestro sistema de garantías constitucionales."¹⁴

¹² ESEVERRI MARTINEZ, E. "Procedimiento de liquidación tributaria y procedimiento sancionador tributario" Información Fiscal Lex Nova n.º 2, 1994, pág. 7-ss. y Técnica Tributaria n.º 28, 1995, pág. 73-ss.

¹³ ESEVERRI, ob., cit., pág. 12.

¹⁴ PONT CLEMENTE, J. F. "Separación, en vía de comprobación e investigación por la inspección tributaria, del procedimiento de liquidación respecto del procedimiento sancionador" Técnica Tributaria n.º 27, 1994, pág. 80.

ESTUDIOS

Para este autor la solución radica en "la estricta separación entre procedimiento de liquidación y procedimiento sancionador", de modo que "en aquellas cuestiones para las que se solicite la colaboración tributaria de una persona que incidan en el ámbito del juicio sobre la aceptabilidad de su conducta como contribuyente, éste tendrá derecho a no colaborar y, por aplicación del principio constitucional que garantiza este derecho, su conducta abstencionista no podrá tener para él consecuencias ni en el orden liquidatorio, ni en el orden sancionador."¹⁵

La separación de los procedimientos podría ser, en principio, una solución al problema planteado, pero siempre que las pruebas aportadas por el sujeto pasivo tuvieran efectos únicamente sobre la liquidación de la deuda tributaria, para lo cual sería necesario establecer que, en el ámbito del procedimiento sancionador, la prueba de los hechos constitutivos de la infracción no pudiera derivar exclusivamente de los datos aportados por el sujeto en la investigación y comprobación con vistas a dicha liquidación.

Otro modo de resolver el conflicto y salir de la actual situación de "criminalización" del Derecho tributario, es el reflexionar, seriamente y sin prejuicios, sobre **la verdadera naturaleza del procedimiento de regularización tributaria**.

En esta línea, BAYONA DE PEROGORDO ha ofrecido recientemente¹⁶ un ejemplo de este tipo de reflexión, al criticar la errónea comprensión del procedimiento administrativo sancionador como manifestación del "ius puniendi" del Estado.

Para este autor, un atento examen de nuestro Derecho demuestra el carácter complementario que dicho procedimiento tiene siempre respecto del desarrollo de la función administrativa principal (en este caso, la función tributaria). Pero, además, la potestad penal y la potestad sancionadora se diferencian, no sólo por los sujetos que la ejercen y por los medios empleados, sino también por el bien jurídico protegido y la finalidad que persiguen. Así, en la primera el bien jurídico protegido es la convivencia social y en la segunda, el objeto mismo de la acción administrativa principal a la que corresponde; la finalidad de la potestad penal es el apartamiento de quienes realizan conductas antisociales y el de la potestad sancionadora el de equiparar la situación jurídica de quien cumple adecuadamente los deberes que impone el desarrollo de la acción administrativa de quienes no los cumplen, dificultando con ello el desarrollo de dicha acción administrativa.

Por todo ello entiende que la naturaleza del procedimiento sancionador no debe ponerse en relación "con ese pretendido poder punitivo del Estado, como hace la doctrina mayoritaria, sino con el procedimiento de regularización de la situación tributaria que, a su vez, se inserta en la función administrativa de gestionar los tributos para dar así cumplimiento a la exigencia constitucional del deber de contribuir". Mediante la regularización, la conducta del contribuyente cumplidor se ve compensada respecto del que no cumple, por una doble vía: la del interés de demora, de resarcimiento para el ente público y la de la sanción que trata de equilibrar su situación en relación con la de los infractores "ya que - concluye este autor - de no ser así, nadie se sentiría inclinado a cumplir tempestivamente sus deberes tributarios."

¹⁵ PONT CLEMENTE, ob cit., pág. 80.

¹⁶ BAYONA DE PEROGORDO, J. J. "El procedimiento sancionador" Conferencia pronunciada en el Curso sobre "Evasión y fraude fiscal" UIMP, Santander, 1994.

A partir de este análisis y, en relación con el problema que nos ocupa, se muestra este autor contrario a "una desmesurada ampliación del derecho a no declararse culpable entendiendo que cualquier declaración o la simple aportación documental podría desembocar en el descubrimiento de un ilícito tributario... A nadie se le escapa que la consolidación de estas interpretaciones terminaría por hacer imposible el desarrollo de la función tributaria y con ello, me temo, el propio funcionamiento del Estado ya que, ante la imposibilidad de probar una culpabilidad o con la simple alegación de su derecho a no considerarse culpable, los sujetos pasivos terminarían por negarse a toda colaboración, lo que haría imposible la exigencia del tributo."

Este es, desde luego, el estado de la cuestión y en estas coordenadas debe situarse el debate. Debe plantearse en qué terreno se resuelve la tensión dialéctica existente entre la exigencia de los deberes tributarios y la protección de los derechos humanos. Ciertamente, nuestro ordenamiento jurídico no puede ser insensible a los pronunciamientos del Tribunal Europeo de Derechos Humanos, pero al mismo tiempo, debe tenerse en cuenta que - a menos que se potencien y mejoren los mecanismos de comprobación por la vía de la gestión tributaria - 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 las partes; todo ello cada vez más alejado de la exigencia de buscar la riqueza allí donde la riqueza se encuentra.

Huelga decir, por último, que nuestros legisladores ni siquiera parecen darse por enterados de estos problemas, a tenor del proyecto en curso de reforma de la Ley General Tributaria, que mantiene la actual estructura del procedimiento de inspección y que sólo aporta, como mayor novedad, una reducción generalizada del importe de las sanciones tributarias.¹⁷

¹⁷ Cfr. artículo 83 del proyecto de ley de modificación parcial de la LGT (BOCG, serie A, de 5 de diciembre de 1995).