

# DEBERES TRIBUTARIOS VS DERECHOS HUMANOS: EL DERECHO A NO AUTOINCUPLARSE EN EL PROCEDIMIENTO TRIBUTARIO<sup>1</sup>

**Luis María Romero Flor**

*Profesor Titular Acreditado de Derecho Financiero y Tributario  
Universidad de Castilla-La Mancha  
LuisMaria.Romero@uclm.es*

Recibido: 15-03-2016  
Aceptado: 20-06-2016

## SUMARIO

*1. Introducción.*

*2. La aplicación de los principios del proceso penal al procedimiento administrativo sancionador, y en concreto al tributario.*

*3. Breve referencia al procedimiento sancionador tributario.*

*4. La jurisprudencia del Tribunal Constitucional en relación al derecho a no autoinculparse en un procedimiento sancionador tributario.*

*5. La jurisprudencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos sobre el derecho a no autoinculparse:*

*5.1. La Sentencia Funke contra Francia.*

*5.2. La Sentencia Bendenoun contra Francia.*

*5.3. La Sentencia Saunders contra Reino Unido.*

*5.4. La Sentencia JB contra Suiza.*

*5.5. Corolarios de las Sentencias a modo de conclusión.*

*Bibliografía.*

<sup>1</sup> El presente trabajo, que se enmarca en el seno del Proyecto de Investigación La tutela del contribuyente en el Derecho Comunitario (PEII-2014-009-P), tiene su origen en una comunicación presentada con el mismo título en el Congreso Internacional «El tiempo de los derechos. Los derechos humanos en el siglo XXI».

## ***1. Introducción.***

La Administración Tributaria es la encargada de llevar a cabo la obtención de recursos para el Estado. Y para que ésta gestión sea eficaz es necesario que obtenga determinadas informaciones que permitan regularizar la situación tributaria de los contribuyentes; información que puede obtenerse, entre otras formas, del propio contribuyente obligándolo a proporcionarla bajo amenaza de sanción por falta de colaboración.

Sin embargo, esa información recabada bajo coacción del contribuyente, no sólo va a tener transcendencia tributaria para liquidar la deuda tributaria, sino que además puede fundamentar la imposición de una sanción por revelar que la conducta llevada a cabo por el contribuyente es constitutiva de una infracción tributaria, o eventualmente de un delito; lo cual creará un conflicto entre el deber de proporcionar esta información en el seno de un procedimiento inspector, cuyo fundamento sería el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos contenido en el artículo 31 de la Constitución (en lo sucesivo CE); y el derecho a no autoinculparse que contiene el artículo 24.2 de la misma Norma Suprema, un derecho fundamental que goza de gran importancia como medio de garantía de la presunción de inocencia, así como de una especial protección derivada de los artículos 10.1 y 53 CE.

Para intentar conciliar estos dos bienes jurídicos en el ordenamiento jurídico-tributario se separaron el procedimiento de liquidación del procedimiento sancionador, dado que los principios y garantías que rigen cada uno de ellos eran totalmente distintos; separación que fue sólo formal, y no tan real ni eficaz como se pretendía, pues los órganos competentes siguen siendo los mismos, y la información obtenida de forma coactiva del contribuyente para liquidar su situación tributaria, pasa, sin ningún tipo de garantías, del procedimiento de liquidación al procedimiento sancionador; por lo que la información obtenida en las condiciones expuestas devienen por sí contaminada para poder ser utilizada en un procedimiento sancionador.

## ***2. La aplicación de los principios del proceso penal al procedimiento administrativo sancionador, y en concreto al tributario.***

De todos es sabido que sanción y pena poseen una cierta identidad ontológica, no sólo porque ambas son consecuencia del «*ius puniendi*» del Estado, sino porque, con independencia del órgano que las impone, ambas poseen el mismo

fundamento y una misma finalidad, es decir, existe una conducta que es contraria a lo establecido en un ordenamiento jurídico específico, que requiere, por un lado, su represión, y por otro, establecer los medios preventivos necesarios para que no vuelva a acontecer.

Y es esta identidad sustancial es la que permite sostener, aunque sea con matices<sup>1</sup>, que sean aplicables los principios del proceso penal a la potestad sancionadora de la Administración, y consecuentemente su aproximación al Derecho Tributario Sancionador<sup>2</sup>; y así, de esta forma, proteger mediante técnicas administrativas o penales la obligación jurídica (a modo de bien jurídico) que impone el artículo 31 CE, al establecer que *«todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos»*<sup>3</sup>.

Y así lo entendió el Tribunal Constitucional en el Fundamento Jurídico Segundo de su Sentencia 18/1981 cuando manifestaba 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 del Tribunal Supremo, hasta tal punto que un mismo bien jurídico*

1 El Tribunal Constitucional no ha elaborado una doctrina clara respecto a los mencionados «matices», pero de su jurisprudencia se desprende una flexibilización a la hora de aplicar los principios penales en el Derecho Sancionador General y en el Sancionador Tributario, en particular. Por tanto, los principios del procedimiento sancionador son una garantía frente a los poderes públicos; o como indica GARCÍA DE ENTERRÍA, los matices «permite adaptaciones funcionales, no derogaciones substanciales», y ello «por la configuración del artículo 24 de la Constitución como una garantía de la libertad del ciudadano». 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. En el mismo sentido, vid. FARTO PIAY, T.: «El procedimiento liquidador y el procedimiento sancionador a la luz del derecho a no autoinculparse». Revista Técnica Tributaria. Núm. 78. 2007. Pág. 96.

2 El artículo 178 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante LGT) viene a establecer textualmente que «la potestad sancionadora en materia tributaria se ejercerá de acuerdo con los principios reguladores de la misma en materia administrativa», siendo aplicables, en particular, principios como los de «legalidad, tipicidad, responsabilidad, proporcionalidad y no concurrencia», o incluso el principio de proporcionalidad, que se aplicará con carácter general; indicando en su artículo 207 que, en defecto de normas específicas, el procedimiento sancionador en materia tributaria se regulará «por las normas reguladoras del procedimiento sancionador en materia administrativa».

3 En base a este precepto constitucional se advierte el establecimiento de una relación jurídico-tributaria, en virtud de la cual, el Estado (como sujeto acreedor) fija los tributos que deben satisfacer los contribuyentes (como sujetos deudores), con la finalidad de que la recaudación se destine al sostenimiento del gasto público. De esta manera, esta potestad tributaria del Estado es determinante para la subsistencia de la organización política estatal, ya que sin los recursos provenientes de las contribuciones no se podrían realizar ni funciones públicas ni conseguir las condiciones mínimas de bienestar para la población.

*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 n° 3, al señalar que la Administración Civil no podrá imponer penas que directa o subsidiariamente impliquen la privación de libertad»; y aclarando más adelante 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 artículo 9 de la Constitución. No se trata, por tanto, de una aplicación literal dadas las diferencias apuntadas, sino con el alcance que requiere la finalidad que justifica la previsión constitucional».*

De esta forma, si se puede afirmar que existe un único sistema de garantías frente a un único poder punitivo que posee una variante penal y otra administrativa sancionadora, se debe aceptar la aplicación, y por tanto, el respeto a los principios constitucionales que son comunes a toda represión de conductas derivadas del incumplimiento de las normas jurídicas, en nuestro caso, las tributarias.

En concreto, el derecho a no autoinculparse que reconoce el apartado 2 del artículo 24 CE<sup>4</sup>, no sería de aplicación limitada en exclusiva al proceso penal, sino que el mismo debería de tener plena vigencia y aplicación en el ejercicio de la potestad sancionadora de la Administración (en nuestro caso la tributaria); máxime si, como manifestación y consecuencia de la presunción de inocencia, con él se pretende evitar que la Administración Tributaria requiera de manera coactiva al contribuyente para que le suministre datos con los que, posteriormente, puedan servir de fundamento a una eventual condena penal o sanción administrativa, trasladando la carga de la prueba que a ella le corresponde al obligado tributario<sup>5</sup>, o dicho en palabras de FARTO PIAY, *«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 presuponiendo culpable»*<sup>6</sup>.

4 Textualmente, el artículo 24.2 CE establece que «asimismo, todos tienen derecho al Juez ordinario predeterminado por la Ley, a la defensa y a la asistencia de letrado, a ser informado 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».

5 Según FARTO PIAY, «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 a ella recabar las pruebas que desvirtúan la presunción de inocencia del obligado tributario». FARTO PIAY, T.: «El procedimiento liquidador...». op. cit. Pág. 92.

6 *Ibíd.* Pág. 93.

### **3. Breve referencia al procedimiento sancionador tributario.**

Con carácter general, el artículo 208 LGT<sup>7</sup> establece un procedimiento sancionador separado en materia tributaria<sup>8</sup> con el objetivo de que el mismo respete y se adecue a los derechos y garantías reconocidas en el artículo 24 CE, en especial a la presunción de inocencia y al derecho a no autoinculparse, así como a la jurisprudencia que en esta materia había establecido el Tribunal Europeo de Derechos Humanos<sup>9</sup> (en lo sucesivo TEDH) con relación al artículo 6<sup>10</sup> del Convenio Europeo de Derechos Humanos y Libertades Fundamentales<sup>11</sup> (en adelante CEDH); sin embargo, apercibe de sanción<sup>12</sup> a todos aquellos obligados tributa-

7 En este sentido, el mencionado artículo 208 LGT establece en su primer apartado que «el procedimiento 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».

8 Lo cual supone aumentar la autonomía del Derecho Sancionador Tributario dentro del Derecho Tributario, ya que permite situar a aquel dentro del Derecho Sancionador y entenderlo como una manifestación del «ius puniendi» del Estado. Vid. sobre el procedimiento sancionador tributario, SÁNCHEZ HUETE, M. A.: «Una visión crítica del sistema sancionador de la LGT». Jurisprudencia Tributaria Aranzadi. Núm. 1. 2006. CUBERO TRUYO, A. y GARCÍA BERRO, F.: «Reflexiones críticas en torno al régimen sancionador tributario». Revista Española de Derecho Financiero. Núm. 129. 2006.

9 Vid. Sentencias del Tribunal Europeo de Derechos Humanos (en lo sucesivo TEDH), 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.

10 En concreto, el artículo 6 CEDH en su apartado 1 manifiesta que «toda persona tiene derecho a que su causa sea oída equitativa, públicamente y dentro de un plazo razonable, por un Tribunal independiente e imparcial, establecido por la Ley, que decidirá los litigios sobre sus derechos y obligaciones de carácter civil o sobre el fundamento de cualquier acusación en materia penal dirigida contra ellos. La sentencia debe ser pronunciada públicamente, pero el acceso a la Sala de Audiencia puede ser prohibido por 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». Aunque este precepto no contiene una referencia expresa al derecho a no autoinculparse, el TEDH lo considera incluido en el derecho a un proceso equitativo. Téngase presente además que, el derecho a no autoinculparse está íntimamente relacionado con el derecho a la presunción de inocencia, derecho éste último que aparece consagrado en el apartado 2 de ese mismo artículo 6 CEDH, al indicar textualmente que «toda persona acusada de una infracción se presume inocente hasta que su culpabilidad haya sido legalmente apuntada».

11 Convenio aprobado en Roma el 4 de noviembre de 1950, y que el Estado Español ratificó por Instrumento de 26 de septiembre de 1979, e introducido en nuestro derecho por medio del artículo 10.2 CE, el cual señala textualmente que «las normas relativas a los derechos fundamentales y a las libertades que la Constitución reconoce se interpretarán de conformidad con la Declaración Universal de Derechos Humanos y los Tratados y Acuerdos Internacionales sobre las mismas materias ratificados por España».

12 Según el apartado 4 del artículo 199 LGT, y para supuestos en que el incumplimiento no tenga por objeto datos expresados en magnitudes dinerarias, «la sanción consistirá en multa pecuniaria fija de

rios que, conforme a la letra f), del apartado 2 del artículo 29 LGT, no cumplan con *«la obligación de aportar a la Administración tributaria [...] cualquier dato, informe, antecedente y justificante con transcendencia tributaria, a requerimiento de la Administración»*; obligación de proporcionar que, conforme al apartado segundo del artículo 93 LGT deberá de *«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»*.

Por otra parte, el artículo 210 LGT, apartado 2º, menciona 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»*; indicándose de manera casi similar en el artículo 23.3 del Real Decreto 2063/2004, de 15 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento General del Régimen Sancionador Tributario (en lo sucesivo RGRST) que *«se unirán al expediente sancionador las pruebas, declaraciones e informes necesarios para su resolución»*. Y si, conforme al apartado 5º del artículo 210 LGT, 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»*, el cual *«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»*<sup>13</sup>.

Somos de la opinión de que una adecuada separación entre los procedimientos liquidador y sancionador<sup>14</sup> implicaría que los datos obtenidos coactivamente

200 euros por cada dato o conjunto de datos referidos a una misma persona o entidad omitido, inexacto o falso»; expresando su apartado 5 que *«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»*, en el caso de que tengan por objeto datos expresados en magnitudes monetarias.

13 En consonancia con lo expresado, el artículo 23.6 RGRST viene a indicar 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»*.

14 Un claro ejemplo más en el que desaparece la separación de los procedimientos de inspección y sancionador lo constituye los supuestos de actas con acuerdo, que según el apartado 2 del artículo 155

en el procedimiento sancionador<sup>15</sup> no puedan ser utilizados en un procedimiento sancionador. Por ello, consideramos que la LGT no introduce una exigencia simplemente formal de que exista un procedimiento sancionador independiente del procedimiento de liquidación; por ello, la acumulación en un mismo órgano de la fase instructora y decisoria del procedimiento sancionador<sup>16</sup> 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<sup>17</sup>.

En definitiva, como fácilmente puede colegirse de los argumentos esgrimidos, aunque el deber de contribuir (del que deriva la el deber de colaboración), y el derecho a no autoinculparse son dos bienes jurídicos que no tienen entre sí ninguna relación; sin embargo, en el ámbito de la normativa tributaria parece primar el deber de colaboración en detrimento del derecho a no autoinculparse consagrado en el artículo 24.2 CE, olvidando la posición excepcional que ocupa en nuestro ordenamiento los derechos fundamentales, entre los que se encuentra precisamente éste que estamos analizando; por lo que el hecho de imponer a un obligado tributario una sanción, utilizando como fundamento los datos que el mismo tuvo que proporcionar bajo la amenaza de sanción, estaría vulnerando indirectamente aquel derecho a no declarar; o en palabras de GARCÍA LLOVET, *«la quiebra del principio de no autoinculpción se produce justamente por la 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 incriminatorias que puedan incorporarse a un expediente sancionador»*<sup>18</sup>.

LGT, éstas incluirán necesariamente «la renuncia a la tramitación separada del procedimiento sancionador». Para un estudio más detallado sobre este tipo de actas, vid. ROMERO FLOR, L. M.: Las actas con acuerdo en el procedimiento de inspección tributaria. Wolters Kluwer. Valencia. 2012.

15 Y que por tanto estarían, en principio, «contaminados».

16 Según el artículo 211.5 d) LGT, es órgano competente para la imposición de sanciones «el órgano competente para liquidar o el órgano superior inmediato de la unidad administrativa que ha propuesto el inicio del procedimiento sancionador»; y según el artículo 20.1 RGRST, «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». Por tanto, de la lectura unitaria de ambos preceptos, puede perfectamente colegirse que van a coincidir en un mismo órgano la liquidación e imposición de sanciones, quedando la figura del «órgano superior inmediato» relegada a aquellos casos en que sólo concurra sanción (v. gr. las sanciones por incumplimiento de obligaciones formales).

17 FARTO PIAY, T.: «El procedimiento liquidador...». op. cit. Pág.110.

18 GARCÍA LLOVET, E.: «El principio de no autoinculpción en el procedimiento administrativo sancionador». Revista Xurídica Gallega. Núm. 18. 1998. Pág. 50. En el sentido anteriormente expuesto, hay que presumir, salvo prueba en contrario, que la información ha sido obtenida coactivamente por la

#### ***4. La jurisprudencia del Tribunal Constitucional en relación al derecho a no autoincluirse en un procedimiento sancionador tributario.***

Asumida la idea de que los datos que el contribuyente aporta de manera coactiva a la Administración Tributaria pueden ser utilizados para imponerle una sanción, llevó al Tribunal Constitucional a plantearse cuál sería el valor probatorio de los mismos a efectos punitivos y, en consecuencia, si posiblemente se puede llegar a menoscabar el derecho a no autoincluirse.

Así, en un primer momento, en el Fundamento Jurídico 10º de su Sentencia 76/1990, el Alto Tribunal no separa las debidas garantías que han de regir en el procedimiento tributario y en el sancionador, admitiendo la posibilidad de obtener datos coactivamente que pueden dar lugar a la imposición de una sanción, amparándose para ello en el artículo 31 de la Constitución y negando que el artículo 24.2 de la misma sea aplicable, al manifestar textualmente que *«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»*.

Continúa señalando que *«los documentos contable 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*

existencia de una sanción por falta de colaboración, lo que cuando *«los datos obtenidos en una inspección tributaria, en el marco de la cual existe 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 artículo 24.2 de la Constitución»*. 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. Vol. 2. Colibrí. Lisboa. 1998. Pág. 488.



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».

Por último, el Tribunal Constitucional, evitando siempre y en todo momento pronunciarse sobre la cuestión de la posible imposición de una sanción en el procedimiento de liquidación, manifiesta en esta misma Sentencia<sup>19</sup> que el derecho a no autotincularse no es aplicable a éste, pues en palabras del propio Tribunal, *«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»*.

Sin embargo, la doctrina del Tribunal Constitucional cambió, en gran medida por la asunción de la jurisprudencia del TEDH<sup>20</sup> (que comentaremos a continua-

19 Del mismo modo, el Tribunal Constitucional entendió que no se podía reconocer un derecho a la reserva de datos en virtud del artículo 24.2 de la Constitución en su Sentencia 76/1990, al expresar que «cuando la Administración tributaria exija información en el curso de un procedimiento de gestión tributaria, porque el bien jurídico tutelado en el artículo 24.2 CE no lo reclama y sin embargo lo exige la protección del interés público constitucionalizado en el artículo 31.1 CE, 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 artículo 24.2 CE».

20 Especialmente, el Tribunal Constitucional, con respecto a la Sentencia Saunders contra Reino Unido, expresa 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»; en base a la Sentencia J. B. contra Suiza, manifiesta que «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

ción), en las Sentencias 18/2005, de 1 de febrero y 68/2006, de 13 de marzo, en las que tras la incoación de un procedimiento inspector a una determinada sociedad, en el que se aportó datos bajo coacción, se emite por la Inspección de Hacienda un informe-denuncia que desvirtúa la presunción de inocencia del administrador y le condena por delito fiscal; pero que por faltar el requisito de la identidad subjetiva con el sujeto al que se requirió la aportación de datos bajo amenaza de sanción<sup>21</sup>, el Tribunal entendió que no se había vulnerado el derecho a no autoinculparse.

No obstante, del Fundamento Jurídico 3º de la Sentencia 68/2006 se extrae que *«el recurrente no ha mencionado concretamente las "admoniciones, requerimientos y advertencias" que le dirigió la Inspección, ni cuáles fueron los documentos que ante tales intimidaciones 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"»*.

Por tanto, podemos inferir que los requisitos objetivos que producen una vulneración del derecho a la no autoinculpación en el ámbito tributario se produce cuando la información que se utilice para fundamentar la sanción haya sido requerida y aportada por el contribuyente y se haya ejercido la coacción personalmente contra el mismo, mencionándose las concretas *«admoniciones, requerimientos y advertencias»* que le dirige la Administración, para que, de esta forma, se ponga de manifiesto la concreta indefensión que se le ha causado al contribuyente.

varias sanciones pecuniarias (un total de cuatro, la última de las cuales no se llegó a ejecutar), se ejerció efectivamente contra el recurrente); y finalmente, de la Sentencia Funke contra Francia expresa 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 francesas (extractos de cuentas corrientes abiertas en diferentes entidades bancarias y la documentación relativa a la financiación de un apartamento)».

21 Según palabras textuales del propio Tribunal Constitucional (Fundamento Jurídico 4º y 6º de las Sentencias 18/2005 y 68/2006, respectivamente) «no apreciándose la existencia del requisito subjetivo 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».

### **5. La jurisprudencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos sobre el derecho a no autoinculparse.**

El estudio del derecho a no autoinculparse ante la Inspección de los Tributos obliga ineludiblemente a detenernos a analizar, aunque sea de manera sucinta, aquellas sentencias más relevantes del TEDH, como supremo interprete del CEDH, sobre la materia en cuestión, para intentar, de esta manera, averiguar cuáles son sus características y consecuencias si lo ponemos en relación con un procedimiento tributario sancionador.

#### **5.1. La Sentencia Funke contra Francia.**

El señor Jean-Gustave Funke era un representante de ventas alemán residente en Francia que, ante la personación en su domicilio el 14 de enero de 1980 de autoridades aduaneras francesas (acompañadas por un policía judicial) requiriéndole una serie de información sobre sus bienes sitios en el extranjero, se negó<sup>22</sup> a entregar dicha información, motivo por el cual fue sancionado con una multa que se incrementaba diariamente hasta el día en que el demandado cumpliera su orden de cooperar; motivo por el cual presentó una demanda basada en una vulneración del artículo 6 y 8 del CEDH.

En su Sentencia de 25 de febrero de 1993 (caso Funke contra Francia), el TEDH da la razón al demandante sobre su derecho a no autoinculparse, especialmente en los párrafos 44, 45, 56 y 57<sup>23</sup>; y lo hace en el sentido que a continuación exponemos.

22 En realidad, en un primer momento el señor Funke admitió tener o haber tenido una serie de cuentas bancarias en el extranjero por motivos personales y familiares, pero que dicha información no se encontraba en su domicilio, lo que llevó a los oficiales a realizar un registro de la vivienda, encontrando varios estados bancarios, chequeras de bancos extranjeros, así como otros documentos y objetos que procedieron a incautar, solicitándole que les entregaran toda la información de los tres años anteriores concerniente a cuatro cuentas bancarias (Banque Suisse en Basliea, Deutsche Bank en Kehl, POK en Varsovia y Potsparkasse en Munich), de su cuenta ahorro vivienda (Württembergische Bausparkasse en Leonberg), y su portafolio de inversiones (Deutsche Bank en Kehl), a lo que el señor Funke, en principio, no se negó, aunque con posterioridad decidió no remitir la información solicitada.

23 Concretamente los párrafos 44, 45, 56 y 57 de la Sentencia Funke contra Francia, expresan que «44. El Tribunal constata que las autoridades aduaneras provocaron la condena del Sr. Funke con el fin de obtener ciertos documentos cuya existencia creían cierta, aunque no tenían la certeza de ello. Siendo incapaces o no queriendo obtenerlos por otros medios, intentaron obligar al demandante a que proveyera las pruebas de las infracciones que supuestamente había cometido. Pero, las características especiales de las leyes sobre Derecho aduanero no pueden justificar una violación del derecho a toda persona "acusada en materia penal", según el significado propio de esa expresión en el artículo 6, a guardar silencio y a no contribuir a su propia incriminación. En consecuencia, ha existido una violación del artículo 6 párrafo 1 (art. 6-1). 45. La anterior conclusión hace innecesario que el Tribunal se pronuncie sobre si la condena recaída sobre el señor Funke, también violó

En primer lugar, el Tribunal desestima la alegación preliminar del Gobierno Francés, en el sentido de que el señor Funke carecía de legitimación procesal, por no haberse incoado contra él ningún procedimiento criminal; por lo que el Tribunal está reconociendo que si el sujeto está inmerso en un procedimiento del cual se pueden derivar sanciones (aunque no sea un procedimiento de carácter penal), el principio de no autoincluirse adquiere, de forma automática, virtualidad, siendo el mismo plenamente aplicable.

En segundo lugar, se reconoce que el derecho a no autoincluirse se encuentra inmerso en el concepto de «proceso justo», presentando, según la naturaleza de los acontecimientos un aspecto más amplio que sobrepasa cualquier consideración de oralidad testimonial o declaratoria, y que aplica igualmente a documentos, informes o registros, de los cuales se puedan extraer pruebas incriminatorias.

Además, en este caso, no se cuestiona que los Estados «*consideren necesario recurrir a mecanismos tales como registros de casas e incautaciones, en orden a obtener evidencia física de violaciones a los controles de cambio, y cuando sea necesario, perseguir a los responsables*», o incluso un deber por parte de los ciudadanos a colaborar con instancias oficiales en el cumplimiento de sus cometidos; sino que más bien se considera violación del artículo 6 del Convenio el hecho de que las autoridades «*intentaron obligar al demandante a que proveyera las pruebas de las infracciones que supuestamente había cometido*».

En este sentido, el principio de presunción de inocencia obliga a que sea la parte acusadora la que brinde las pruebas de cargo, y no el sospechoso o acusado, quien debe ser tenido por inocente hasta tanto no se constate lo contrario, y por ello, no está obligado a ser la fuente de las pruebas que obren en su contra. O dicho en otras palabras, que la dificultad de las autoridades para proveerse con pruebas de una supuesta infracción, no es óbice para justificar la violación de un derecho fundamental o humano, y mucho menos si dichas pruebas podían ser obtenidas por medios alternativos a la colaboración del sospechoso o acusado. Por tanto, y dada la fuerte vinculación que el TEDH hace del derecho a no au-

el principio de presunción de inocencia. [...] 56. Indudablemente, en el campo bajo consideración –la prevención de la fuga de capitales y la evasión fiscal– los Estados encuentran serias dificultades debido a la escala y complejidad de los sistemas bancarios y canales financieros, y el inmenso ámbito de la inversión internacional, todo ello facilitado por la relativa porosidad de las fronteras nacionales [...] No obstante, la legislación aplicable y la práctica deben proporcionar garantías adecuadas y efectivas contra el abuso. 57 [...] Sobre todo, en ausencia de la necesidad de una autorización judicial, las restricciones y condiciones previstas por la ley [...] se muestran muy laxas y llenas de lagunas para que las interferencias en los derechos del demandante hayan sido estrictamente proporcionales al legítimo fin perseguido».

toinculparse con el principio de presunción de inocencia, obliga a interpretar que una violación de aquel constituye igualmente una violación de éste.

Y, por último, en lo relativo al derecho a la intimidad del artículo 8, el TEDH también determinó que había existido una violación al mismo, pues aunque la interferencia en este derecho por parte de la autoridad pública presentaba los requisitos que exigía dicho artículo, la manera en que las autoridades aduaneras francesas ejercitaron la facultad, la misma había sido abusiva y desproporcionada.

## **5.2. La Sentencia *Bendenoun contra Francia*.**

En este caso, el señor Michel Bendenoun era un tratante de monedas francés residente en Suiza, era el fundador, director general y accionista principal (poseía más del 99 por cien de las acciones) de la sociedad «*Artsby 1881*», con domicilio social en Estrasburgo, y cuyo objeto social era, principalmente, el comercio con monedas antiguas, piedras preciosas y obras de arte en general.

En base a las operaciones que realizaba esta empresa, se realizaron cuatro procedimientos<sup>24</sup> en los que fue acusado de varias infracciones, siendo incluso condenado a 15 meses de prisión suspensión y prisión coactiva por falta de pago por período mínimo aplicable de un año.

El caso fue remitido al TEDH con el objetivo de obtener una decisión sobre si los hechos desvelados en el caso, contenían una violación por parte del Estado francés del artículo 6, párrafo 1 del CEDH; es decir, si la materia a analizar podría vulnerar el derecho a un juicio justo.

Quizás, lo más interesante de la Sentencia del TEDH de 24 de febrero de 1994 no está en el fallo de la misma, pues sostuvo unánimemente que no había existido violación al artículo 6.1 CEDH, pues la condena se hizo en base a la misma información que obraba en el expediente, y no de la que nunca se remitió a la solicitud<sup>25</sup>; sino que la relevancia de la misma esta más bien en la interpre-

24 Un procedimiento que versaba sobre materia de derechos de aduana, otro de procedimientos administrativos tributarios, otro sobre delitos tributarios y, el último, acaecido en el seno de la Comisión.

25 Los párrafos 52 y 53 de la Sentencia de 24 de febrero de 1994, caso Bendenoun contra Francia, vienen a indicar que «52. [...] el señor Bendenoun buscó la entrega completa de toda la voluminosa información. La evidencia presentada ante el Tribunal muestra que nunca precisó una razón para apoyar su argumento de que, no obstante su admisión de las infracciones aduaneras y sus admisiones durante la investigación penal, no pudo contrarrestar el cargo de evasión de impuestos por no tener copia de tal información. Esta omisión es la más perjudicial para su caso, dado que él estuvo consciente de la exis-

tación que el TEDH hizo del concepto de «*persona acusada en materia penal*», pues por primera vez el Tribunal de Estrasburgo admite, expresamente, que si las sanciones administrativo-tributarias presentan cierta identidad, los sujetos sobre quienes pueden surtir efectos dichas sanciones, deben ser considerados como acusados en «*materia penal*»<sup>26</sup>, o dicho en otros términos, señaló que el artículo 6.1 CEDH, y por ende el derecho a no autoincriminarse contenido en él, es aplicable a los procesos relacionados con sanciones tributarias, distintas de las sanciones penales por delitos, despejándose la duda sobre si lo ya comentado en la Sentencia *Funke contra Francia*, en lo sustancial, puede ser igualmente aplicable a un caso referente a materia tributaria<sup>27</sup>.

tencia y contenido de la mayoría de los documentos, y él y su abogado habían tenido acceso completo a tal archivo, en todos los extremos, durante la investigación penal. 53. En conclusión, no se desprende de la información disponible a este Tribunal, que la falta de entrega de esos documentos haya infringido dos derechos de defensa o la igualdad de armas. Por tanto, no ha habido una quiebra del artículo 6.1».

26 Parece desprenderse que el significado propio que el Tribunal le asigna al concepto de «materia penal» resulta, en principio, no referido a una rama específica de Derecho (como la penal propiamente dicho), sino a las consecuencias, en el sentido de sanciones, que puede acarrear un determinado régimen jurídico, en este caso el tributario. En este sentido, el Tribunal consideró en el párrafo 47 de la mencionada Sentencia que «en el presente caso el Tribunal no subestima la importancia de varias de las consideraciones hechas por el Gobierno. Sin embargo, a la luz de su jurisprudencia, y en particular del [...] caso *Öztürk*, hace notar cuatro factores que apuntan en dirección contraria. En primer lugar, las infracciones que al señor Bendenoun le fueron impuestas caían dentro del artículo 1729 del Código General Tributario Francés. Esta norma aplica a todos los ciudadanos en su capacidad de contribuyentes, y no a un grupo dado de ciudadanos con un estatus particular. La norma sienta ciertos requerimientos, a los cuales anuda una sanción en caso de incumplimiento. En segundo lugar los recargos tributarios no tienen la intención de compensar pecuniariamente un daño, sino esencialmente como un castigo y para desalentar la reincidencia. En tercer lugar, estos recargos tributarios son impuestos por regla general, con un propósito tanto disuasorio como sancionador. En último lugar, en el presente caso, los recargos fueron muy sustanciales, ascendiendo a 422.534 francos franceses respecto a señor Bendenoun como persona física, y a 570.398 francos franceses respecto a su empresa; y en el evento de impago de estas sumas, era posible su encarcelación por los tribunales penales. Habiendo sopesado los varios aspectos del caso, el Tribunal subraya la predominancia de aquellas sanciones que tienen una connotación penal. Ninguna de ellas resulta decisiva por sí misma, pero tomadas en conjunto y acumulativamente, convierten la acusación en una de carácter "penal", lo que cae bajo el espectro del artículo 6, y por tanto aplicable al presente caso».

27 Ya tuvimos la oportunidad de analizar como en el caso *Funke contra Francia*, las actuaciones que se sometían a su examen estaban relacionadas con los derechos de aduanas, y en el presente caso Bendenoun contra Francia con el Derecho Tributario. En uno y otro caso, las sanciones que se impusieron al sujeto, de acuerdo con tales ramas del Derecho, se reputan como penales, no por la materia a que se refieren, sino por las consecuencias, o dicho en otros términos, por las sanciones que de ellas se derivaron.

### 5.3. La Sentencia Saunders contra Reino Unido.

El presente caso puede sintetizarse como sigue: el señor Saunders, alto directivo de la empresa *Guinness PLC* desde 1981, intenta ganar una Oferta Pública de Adquisición (OPA) de la compañía *Distillers Company PLC*, a su más directo rival, la compañía *Argyll PLC*; ofreciendo incentivos<sup>28</sup> para que terceras personas pujaran al alza por sus acciones (las cuales, una vez que la oferta le fue adjudicada, bajaron de precio súbitamente); incentivos que provenían del propio capital de la empresa *Guinness PLC*, lo cual se reputaba como ilegal, según la normativa bursátil vigente al momento, no sólo porque estaba prohibido que las compañías provean asistencia financiera a otras empresas o personas con el propósito de la compra de sus propias acciones; sino también porque estas operaciones nunca se difundieron públicamente.

Las alegaciones que surgieron al respecto, llevaron al Departamento británico de Comercio e Industria a investigar la presunta violación de las normas contenidas en la Ley de Sociedades de 1985. Así, durante el curso de dichas actuaciones, al señor Saunders lo interrogaron los inspectores, viéndose éste obligado a contestar, dado que la legislación inglesa castiga la resistencia con fuertes multas, e incluso pena de prisión de hasta dos años; declaraciones que posteriormente fueron utilizadas en su contra en el juicio que se derivó de las actuaciones de inspección.

Condenado a prisión por los tribunales británicos, el señor Saunders recurre ante el TEDH, alegando que la utilización en el proceso penal de sus declaraciones es contraria al derecho a un proceso equitativo, consagrado en el artículo 6.1 CEDH; a lo que el propio Tribunal en su Sentencia de 17 de diciembre de 1996 (asunto *Saunders contra Reino Unido*) entendió que no se vulnera el derecho a no autoinculparse cuando en el seno de un procedimiento administrativo de carácter no punitivo se exijan datos bajo coacción, sin embargo dichos datos no podrían ser utilizados en posteriores procedimientos sancionadores penales.

En concreto, en su párrafo 74 manifiesta que *«el derecho a no declarar contra sí mismo se fundamenta, en primer lugar, en el respeto a la voluntad del acusado a permanecer en silencio. Tal y como se entiende habitualmente en el sistema legal de las Partes Contratantes y en estos lugares, no se extiende a la utilización en un procedimiento penal del material que pueda obtenerse del*

<sup>28</sup> Los colaboradores se les ofreció compensaciones contra cualquier pérdida que sufrieran y, en algunos casos, importantes retribuciones si la operación resultaba exitosa; pagos que se realizaron por medio de facturas falsas, que ocultaban que fueran hechos como contraprestación de dichas actividades ilícitas.

*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» consistiría el elemento punitivo, sin vulnerar el derecho a no autoincluirse, que concibe como un derecho absoluto, señalando que «las exigencias generales de Justicia contenidas en el artículo 6, incluyendo el derecho a no declararse culpable, se aplican en todos los procesos penales en relación con los delitos sin distinción desde el más simple al más complejo».*

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

#### **5.4. La Sentencia JB contra Suiza.**

En este supuesto, el aplicante no declaró en los períodos impositivos de 1981 a 1988 ni las ganancias ni las cantidades invertidas en varias compañías, por lo que se incoaron sendos procedimientos contra el aplicante por evasión de impuestos federales, en donde le fueron solicitados todos los documentos e información que tuviera en relación con estas operaciones, que el aplicante, pese haber aceptado la realización de las operaciones, no entregó; lo que llevó a las autoridades fiscales a realizar varios requerimientos para que entregara la información solicitada, pero sin resultado. Como consecuencia de ello, las autoridades fiscales le impusieron una multa disciplinaria<sup>29</sup>, así como otras dos multas consecutivas sobre la base del incumplimiento de los requerimientos de información.

<sup>29</sup> Que el aplicante pagó debidamente.



La cuestión concreta que tuvo que discutir el TEDH versaba si un sujeto puede ser obligado a incriminarse a sí mismo en un procedimiento sancionador tributario, surgido a la luz de un procedimiento de regularización tributaria; o dicho en otros términos, si el contribuyente se encuentra obligado a colaborar con los órganos de la inspección tributaria, mediante la entrega de información sobre su situación tributaria; y si la respuesta fuere negativa, si las sanciones impuestas por la falta de colaboración, violan o no el artículo 6 CEDH.

El Tribunal consideró en su Sentencia de 3 de mayo de 2001, caso *JB contra Suiza*, a la luz de las alegaciones de las partes<sup>30</sup>, que el derecho a no autoinculparse comprendido en el artículo 6.1 CEDH incluye también la posibilidad de negarse a suministrar información que pueda fundamentar 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, al indicar textualmente en su párrafo 64 que *«aunque no se menciona específicamente en el artículo 6 del Convenio, el derecho a guardar silencio y el derecho a no autoinculparse 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 autoinculparse, 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 acción indebida por parte de las autoridades, estas inmunidades contribuyen a evitar errores judiciales y asegurar los fines del artículo 6.1»*.

### **5.5. Corolarios de las Sentencias a modo de conclusión.**

Empezando por el derecho a no autoinculparse, el TEDH ha declarado que el mismo se haya contenido en la noción misma de un proceso equitativo, tal y como dispone el artículo 6 CEDH, cuyo contenido, por un lado, está conectado con el principio de presunción de inocencia, el cual exige que sea la parte acusadora la responsable de probar su causa, sin poder recurrir al sujeto investigado para que colabore en tal sentido; pero por otro, es más amplio que el derecho a guardar silencio, y sobrepasa la consideración de oralidad de declaraciones o tes-

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

timonios, abarcando además cualquier tipo de documentos, informes o registros, de los que puedan desprenderse pruebas incriminatorias.

En otro orden de consideraciones, el Tribunal indica que la complejidad de los delitos, ya sea acerca de su descubrimiento o prueba, no puede aducirse como razón para obligar al sospechoso, a declarar y brindar material e información en una fase de investigación, que posteriormente sea utilizada en un procedimiento sancionador, pues las propias exigencias de un juicio justo y del derecho a no autoinculparse «*aplican en todos los procesos penales en relación con todos los delitos sin distinción, desde el más simple al más complejo*».

En este sentido, la dificultad con la que se encuentran las autoridades para proveerse de pruebas para intentar demostrar una supuesta infracción (entre las que podemos incluir las tributarias), no es razón suficiente para justificar la violación de un derecho fundamental, y mucho menos, si dichas pruebas, podrían ser obtenidas por medios alternativos a la coactiva colaboración del acusado.

Por otro lado, el Tribunal de Estrasburgo ha matizado el concepto de «*acusado en materia penal*», definiendo ambos por separado. Así, ha expresado que el término «*acusado*» se adquiere tanto por vía formal (cuando medie un acto de notificación en el cual se comunique el inicio de actos de investigación) como por vía material (cuando se realicen actos, aunque no exista notificación, que supongan efectivamente el inicio de una investigación dirigida contra una persona específica).

Por su parte, el término «*materia penal*», con independencia de la calificación que reciba en un determinado régimen dentro del Derecho interno de un país, debe ser interpretado conforme a la verdadera naturaleza de la infracción; naturaleza que se manifiesta a través de la gravedad de la sanción prevista, así como el propósito de la misma. Por tanto, si el propósito es disuasorio y punitivo, y la sanción asociada a la infracción revista de entidad suficiente, la materia deberá ser considerada como «*penal*».

Por tanto, a efectos del Convenio, la condición de un sujeto sometido a una inspección tributaria, puede ser reconducida a la de acusado; y las sanciones que presenta el régimen de infracciones tributarias, debe ser considerado como materia penal.

Y, finalmente, se declara que no cabe invocar el interés público para justificar el uso de declaraciones obtenidas coactivamente en una investigación no judicial, para incriminar y sancionar al acusado en un procedimiento inspector. Por tanto, y dado que el procedimiento sancionador tributario puede considerarse como «*materia penal*», el interés público que lo respalda (el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos), no puede ser aducido como argumento suficiente para contravenir el derecho fundamental (en este caso podríamos llamarlo «*humano*») a no autoinculparse.

### ***Bibliografía.***

CUBERO TRUYO, A. y GARCÍA BERRO, F.: «Reflexiones críticas en torno al régimen sancionador tributario». Revista Española de Derecho Financiero. Núm. 129. 2006.

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. Vol. 2. Colibrí. Lisboa. 1998.

FARTO PIAY, T.: «El procedimiento liquidador y el procedimiento sancionador a la luz del derecho a no autoinculparse». Revista Técnica Tributaria. Núm. 78. 2007.

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.

GARCÍA LLOVET, E.: «El principio de no autoinculpación en el procedimiento administrativo sancionador». Revista Xurídica Gallega. Núm. 18. 1998.

ROMERO FLOR, L. M.: Las actas con acuerdo en el procedimiento de inspección tributaria. Wolters Kluwer. Valencia. 2012.

SÁNCHEZ HUETE, M. A.: «Una visión crítica del sistema sancionador de la LGT». Jurisprudencia Tributaria Aranzadi. Núm. 1. 2006.

## **RESUMEN**

La Administración Tributaria es la encargada de llevar a cabo la obtención de recursos para el Estado. Y para que ésta gestión sea eficaz es necesario que obtenga determinadas informaciones que permitan regularizar la situación tributaria de los contribuyentes; información que puede obtenerse, entre otras formas, del propio contribuyente obligándolo a proporcionarla bajo amenaza de sanción por falta de colaboración.

## **ABSTRACT**

The Tax Administration is responsible to carry out the procurement of resources for the State. And in order that effective management is necessary to obtain certain information that allow to regularize the tax status of taxpayers; information that can be obtained, between other forms, of the own taxpayer forcing him to provide it under threat of sanction for non-cooperation.

## **PALABRAS CLAVE**

Deberes tributarios; Derechos Humanos; Derecho a no Autoinculparse; Procedimiento Sancionador Tributario; Tribunal Europeo de Derechos Humanos.

## **KEYWORDS**

Tax Duties; Human Rights; Right to not implicate the same; Tax Punitive Procedure; Europea Court of Human Rights.