

# DERECHO A NO AUTOINCULPARSE Y DELITOS CONTRA LA HACIENDA PÚBLICA

J. ALBERTO SANZ DÍAZ-PALACIOS







# DERECHO A NO AUTOINCULPARSE Y DELITOS CONTRA LA HACIENDA PÚBLICA

**J. ALBERTO SANZ DÍAZ-PALACIOS**

DOCTOR EN DERECHO  
CENTRO INTERNACIONAL DE ESTUDIOS FISCALES  
UNIVERSIDAD DE CASTILLA-LA MANCHA

Monografía realizada en el marco del Proyecto de Investigación financiado por la Consejería de Ciencia y Tecnología de la Junta de Comunidades de Castilla-La Mancha PAI-02-014



Editorial COLEX  
2004

Copyright © 2004

Queda prohibida, salvo excepción prevista en la ley, cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública y transformación de esta obra sin contar con autorización de los titulares de propiedad intelectual. La infracción de los derechos mencionados puede ser constitutiva de delito contra la propiedad intelectual (arts. 270 y sigs. del Código Penal). El Centro Español de Derechos Reprográficos ([www.cedro.org](http://www.cedro.org)) vela por el respeto de los citados derechos.

© J. Alberto Sanz Díaz-Palacios

© Constitución y Leyes, S.A.  
Ctra. Pozuelo, 52 - Edf. MAPFRE  
28220 Majadahonda - Madrid  
[colexeditor@interbook.net](mailto:colexeditor@interbook.net)  
<http://www.colex.es>

I.S.B.N.: 84-7879-905-2  
Dep. Legal: M-39.376-2004

Preimpresión: Lufiercomp S.L., San Fernando de Henares (Madrid)  
Impresión digital: Arce Corporación Gráfica. Tél.: 91 674 97 36

*A mis padres*



# ÍNDICE

<b>I. LA ADMINISTRACIÓN Y LOS ILÍCITOS PENALES TRIBUTARIOS. UNA PERSPECTIVA HISTÓRICA</b> .....	11
A) LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA ANTE EL DELITO DE OCULTACIÓN FRAUDULENTE DE BIENES O INDUSTRIA .....	11
B) LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA FRENTE AL DELITO FISCAL INTRODUCIDO POR LA LEY 50/1977, DE 14 DE NOVIEMBRE, SOBRE MEDIDAS URGENTES DE REFORMA FISCAL .....	13
a) El llamado «delito fiscal» .....	13
b) Cuestiones procedimentales .....	14
b.1) La necesidad de previa excitación administrativa .....	16
b.2) La llamada «prejudicialidad tributaria» .....	19
b.3) El elemento temporal .....	22
c) La escasa virtualidad práctica del tipo introducido por la Ley 50/1977 .....	23
C) LAS REFORMAS DE 1985 EN LA NORMATIVA PENAL Y PROCEDIMENTAL TRIBUTARIA APLICABLE ANTE POSIBLES DELITOS CONTRA LA HACIENDA PÚBLICA. LA SUPRESIÓN DEL REQUISITO DE FIRMEZA EN LA ACTUACIÓN ADMINISTRATIVA PARA LA PERSECUCIÓN DE LOS DELITOS TRIBUTARIOS .....	25
a) Los «delitos contra la Hacienda Pública» .....	25
b) Aspectos procedimentales de la reforma .....	27
c) El escaso éxito de la lucha penal contra el fraude .....	31
D) LAS DOS REFORMAS DE 1995 EN LA NORMATIVA PENAL, Y LA REDACCIÓN DADA ESE AÑO AL ARTÍCULO 77.6 DE LA LEY GENERAL TRIBUTARIA DE 1963. EL ARTÍCULO 180.1 DE LA LEY GENERAL TRIBUTARIA DE 2003 .....	33
a) Los delitos contra la Hacienda Pública en la Ley Orgánica 6/1995, de 29 de junio, y en el nuevo Código Penal. ....	33
b) Valoración de la reforma penal. La mayor precisión técnica del artículo 77.6 de la Ley General Tributaria de 1963. El artículo 180.1 de la Ley General Tributaria de 2003 .....	36
<b>II. PLANTEAMIENTO GENERAL DE LA PROBLEMÁTICA QUE SUSCITAN LOS DELITOS CONTRA LA HACIENDA PÚBLICA EN RELACIÓN CON EL ARTÍCULO 24.2 DE LA CONSTITUCIÓN</b> .....	41



<b>III. CUESTIONES PREVIAS</b> .....	53
A) LOS DERECHOS A NO AUTOINCRIMINARSE Y A LA PRESUNCIÓN DE INOCENCIA: DELIMITACIÓN DE SU ÁMBITO DE ESTUDIO ....	53
a) Breves consideraciones sobre los derechos «a no declarar contra sí mismo, a no confesarse culpables y a la presunción de inocencia» ...	53
b) Los derechos a no autoinculparse y a la presunción de inocencia en el ámbito tributario. Primera aproximación .....	55
B) EL CONCEPTO DE «DECLARACIÓN AUTOINCUPLATORIA» ....	58
C) LA NECESARIA COLABORACIÓN DEL OBLIGADO TRIBUTARIO CON LA INSPECCIÓN DE HACIENDA .....	64
<b>IV. LA «FASE PREPROCESAL» DE LOS DELITOS CONTRA LA HACIENDA PÚBLICA: SU TRAMITACIÓN Y NATURALEZA JURÍDICA</b>	71
A) INTRODUCCIÓN .....	71
B) UNA CUESTIÓN PREVIA: LA PARALIZACIÓN DE LOS PROCEDIMIENTOS INSPECTOR Y SANCIONADOR ANTE POSIBLES DELITOS CONTRA LA HACIENDA PÚBLICA .....	81
a) Planteamiento .....	81
b) La paralización del procedimiento sancionador como exigencia constitucional de respeto al principio <i>non bis in idem</i> .....	82
b.1) El principio <i>non bis in idem</i> bajo la vigencia de la Ley 50/1977. La incidencia de la Constitución española de 1978 .....	82
b.2) El principio <i>non bis in idem</i> en los artículos 77.6 de la Ley General Tributaria de 1963 y 180 de la Ley General Tributaria de 2003 .....	85
c) La paralización del procedimiento liquidatorio .....	95
c.1) Paralización y principio constitucional de seguridad jurídica ...	95
c.2) La situación antes y después de la reforma tributaria de 1995 ..	102
C) TRAMITACIÓN DE LA «FASE PREPROCESAL» .....	104
D) NATURALEZA JURÍDICA DE LA «FASE PREPROCESAL» .....	125
a) La «fase preprocesal» como pretendida parte integrante del procedimiento sancionador .....	125
b) Un procedimiento con entidad propia .....	128
<b>V. LA «FASE PREPROCESAL» Y EL DERECHO A NO AUTOINCRIMINARSE</b> .....	131
A) PLANTEAMIENTO .....	131
B) TRASCENDENCIA REPRESIVA DE LAS ACTUACIONES DE CONTRASTE Y AVERIGUACIÓN DE LA «FASE PREPROCESAL», Y DERECHO A NO AUTOINCRIMINARSE .....	132
a) La virtualidad de los derechos fundamentales a no autoinculparse y a la presunción de inocencia en el ámbito tributario sancionador .....	132
a.1) Reflexiones preliminares .....	132

a.2) La necesaria observancia de la doctrina del Tribunal Constitucional . . . . .	134
a.3) La aplicación de los artículos 35, 135 y 137 de la Ley 30/1992, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común . . . . .	140
a.4) Los artículos 1.2 y 33 de la Ley 1/1998, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes . . . . .	147
a.5) Una consideración desde el fundamento mismo del sistema represivo . . . . .	151
b) El valor a efectos sancionadores y penales de la documentación extendida por la Inspección de los tributos en la fase preprocesal de los delitos contra la Hacienda Pública . . . . .	154
b.1) Ideas previas . . . . .	154
b.2) Las diligencias, actas e informes de la Inspección y el derecho fundamental a la presunción de inocencia. La doctrina del Tribunal Constitucional en su Sentencia 76/1990, de 26 de abril. . . . .	158
b.2.1) La trascendencia de las diligencias y actas inspectoras en el expediente administrativo sancionador . . . . .	163
b.2.2) Las diligencias, actas e informes de la Inspección y el proceso contencioso-administrativo en materia sancionadora . . . . .	166
b.2.3) La virtualidad de las diligencias, actas e informes de la Inspección en el orden penal . . . . .	172
c) El necesario respeto al derecho a no autoincriminarse en el seno de la fase preprocesal . . . . .	183
C) LA RELACIÓN, A LA LUZ DEL DERECHO A NO AUTOINCRIMINARSE, ENTRE LOS PROCEDIMIENTOS INSPECTOR Y SANCIONADOR. INCIDENCIA SOBRE LA «FASE PREPROCESAL» Y EL EXPEDIENTE QUE SE REMITE AL MINISTERIO PÚBLICO O A LA JURISDICCIÓN PENAL . . . . .	189
a) La confusión de los procedimientos de inspección y sancionador . . . . .	189
a.1) La llamada «mixtificación» procedimental . . . . .	189
a.2) El problema de la confusión de procedimientos a la luz del derecho a no autoinculparse . . . . .	193
a.3) Posturas doctrinales frente a la posible autoinculpación del obligado tributario . . . . .	195
a.4) La actual ambivalencia de las actuaciones inspectoras. . . . .	202
a.5) Propuesta de equilibrio entre el deber de colaborar y el derecho a no autoinculparse . . . . .	208
b) «Fase preprocesal» y materiales obtenidos con carácter previo por la Inspección . . . . .	218
c) El contenido del expediente que la Administración tributaria remite al Ministerio Fiscal o a los tribunales, a la luz del artículo 24.2 de la Constitución . . . . .	219
c.1) Algunas consideraciones propias de la doctrina penal . . . . .	219

c.2) La exclusión de los materiales relativos a declaraciones autoin- culpatorias efectuadas coactivamente . . . . .	222
D) EL DERECHO A NO DECLARAR CONTRA SÍ MISMO EN LOS PRO- NUNCIAMIENTOS DEL TRIBUNAL EUROPEO DE DERECHOS HU- MANOS. CONSECUENCIAS SOBRE LA FASE PREPROCESAL DE LOS DELITOS CONTRA LA HACIENDA PÚBLICA . . . . .	223
a) Aproximación al análisis de la Jurisprudencia de Estrasburgo . . . . .	223
b) El deber de colaborar con la Inspección tributaria en el transcurso de la fase preprocesal a la luz del artículo 6 del Convenio Europeo para la Protección de los Derechos Humanos y de las Libertades Funda- mentales . . . . .	228
b.1) El concepto «derechos y obligaciones de carácter civil» en la ju- risprudencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos. La noción autónoma de «acusación en materia penal» . . . . .	228
b.2) Las Sentencias <i>Funke v. Francia</i> , <i>Bendenoun v. Francia</i> , <i>Saun-         ders v. Reino Unido</i> y <i>J.B. v. Suiza</i> y el derecho a no autoin- culparse en la fase preprocesal . . . . .	232
b.2.1) El posicionamiento del Tribunal de Estrasburgo sobre el derecho a no declarar contra sí mismo. Incidencia sobre el objeto de nuestra investigación . . . . .	232
b.2.2) La inexistencia de contradicción entre las Sentencias <i>Funke</i> y <i>Saunders</i> . La lectura conjunta de ambos pronun- ciamientos y de la Sentencia <i>J.B. v Suiza</i> . . . . .	242
b.2.3) Derecho a no autoinculparse y fase preprocesal. . . . .	248
b.3) La Sentencia del Tribunal Constitucional 76/1990, de 26 de abril, y las Sentencias del Tribunal Europeo de Derechos Hum- anos <i>Funke v. Francia</i> , <i>Saunders v. Reino Unido</i> y <i>J.B. v. Suiza</i> . Consecuencias sobre el derecho a no autoincriminarse en las ac- tuaciones inspectoras de contraste y averiguación de la fase pre- procesal . . . . .	251
b.3.1) La proximidad en los posicionamientos de los Tribunales Europeo y Constitucional . . . . .	251
b.3.2) Una diferencia de criterio entre ambas jurisdicciones . . .	257
b.3.3) La aparente discrepancia entre los Tribunales Europeo y Constitucional sobre el carácter absoluto o relativo del derecho a no declarar contra sí mismo. La inadmisible violación de este derecho y su posible limitación en aras del interés general . . . . .	261
E) LA REPERCUSIÓN INTERNA DE LOS PRONUNCIAMIENTOS DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LAS COMUNIDADES EUROPEAS SOBRE EL DERECHO FUNDAMENTAL A NO AUTOINCUPLAR- SE. LAS SENTENCIAS <i>HOECHST</i> , <i>ORKEM</i> Y <i>SOLVAY</i> : CONSE- CUENCIAS SOBRE LA FASE PREPROCESAL . . . . .	266
<b>BIBLIOGRAFÍA . . . . .</b>	<b>275</b>

## I. LA ADMINISTRACIÓN Y LOS ILÍCITOS PENALES TRIBUTARIOS. UNA PERSPECTIVA HISTÓRICA

### A) LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA ANTE EL DELITO DE OCULTACIÓN FRAUDULENTO DE BIENES O INDUSTRIA

Durante más de un siglo (desde 1870 hasta 1977), la elusión fiscal estuvo contemplada en el histórico tipo delictivo de ocultación fraudulenta de bienes o industria. Éste se introdujo en el Código Penal del año 1870; concretamente en su artículo 331 (ubicado en el Libro II, Título IV –dedicado a las falsedades–, Capítulo VI –«De la ocultación fraudulenta de bienes o industria, del falso testimonio y de la acusación y denuncia falsas»–)<sup>1</sup>:

«El que, requerido por el competente funcionario administrativo, ocultase el todo o parte de sus bienes, el oficio o la industria que ejerciere con el propósito de eludir el pago de los impuestos que por aquéllos o por ésta debiere satisfacer, incurrirá en una multa de tanto al quíntuplo de los impuestos que debiera haber satisfecho, sin que en ningún caso pueda bajar de 125 pesetas.»

El contenido de este precepto permaneció prácticamente inalterado durante toda su larga existencia; únicamente se aprecian cambios relativos a su ubicación y encuadre en las sucesivas reformas penales, matizaciones en la redacción, y ajustes en la cuantía mínima de la multa prevista. El Código Penal de 1928 contemplaba este delito en su artículo 390 (dentro del Libro II, Título IV, Capítulo VI) con «algún ligero retoque»; se establecía que el importe de la multa en ningún caso podía bajar de 1.000 pesetas. El Código Penal de 1932 recogía el delito de ocultación fraudulenta de bienes o industria en su artículo 324 (dentro del Libro II, Título IV, Capítulo VI, esta vez «en solitario»); repetía el texto del artículo 331 del Código Penal de 1870, salvo en lo relativo a la cuantía mínima de la multa, que se fijaba en 250 pesetas. El Código Penal de 1944 contenía este tipo en su artículo 319 (Libro II, Título III, Capítulo VI) con un «retoque estilístico apenas comentable»; el umbral de la multa se situaba en 1.000 pesetas. Reformas posteriores «se limitan a ir elevando periódicamente el citado importe mínimo de la multa, dejando intocada la redacción del artículo 319».<sup>2</sup>

---

<sup>1</sup> Sobre la persecución penal del fraude fiscal en el siglo XIX, en nuestro país, *vid.* VALLEJO POUSADA, R., «Reforma tributaria y regulación del delito fiscal en la España contemporánea (1830-1900)», *Hacienda Pública Española*, Monografías, *La Reforma Fiscal de Mon-Santillán ciento cincuenta años después*, 1996, págs. 135 y ss. «La vía por la que se optó inicialmente fue la creación de una legislación especial, distinta del Código Penal –leemos en la página 148–, porque se entendía que, como legislación vinculada a la actividad económica del Estado, era más mutable que aquél»; «este procedimiento fue inaugurado por la *Ley penal sobre los delitos contra la Real Hacienda* del 3 de mayo de 1830». *Vid.* también CAMPO SENTÍS, L., «Los delitos contra la Hacienda Pública. ¿Adiós a la jurisprudencia?», *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública*, núm. 213, 1991, págs. 446-447.

<sup>2</sup> *Vid.* MARTÍNEZ PÉREZ, C., *El delito fiscal*, Montecorvo, Madrid, 1982, págs. 140 y ss. Sobre la evolución histórica del tipo puede consultarse, también, PÉREZ ROYO, F., *Los delitos y las infracciones en materia tributa-*

Ahora bien, de todos es sabido que el delito que nos ocupa apenas se aplicó durante los más de cien años en los que estuvo vigente. Podemos afirmar que «el Código Penal no representaba respuesta alguna contra la defraudación tributaria»<sup>3</sup>. Una única sentencia de carácter condenatorio pronunciada por nuestro Tribunal Supremo, la dictada en casación el 5 de febrero de 1898, revela la escasa operatividad de esta figura. Ello se debe, fundamentalmente, al «estado de la conciencia social en relación al tema del fraude fiscal, la cual ha sido tradicionalmente adversa a la consideración del defraudador tributario como un delincuente»<sup>4</sup>. Pero a esa escasa virtualidad práctica a la que aludimos contribuyó, sin duda, la propia Administración tributaria. Resultan de gran interés las palabras de RODRÍGUEZ MOURULLO; al abordar las causas que determinaron la falta de aplicación del tipo penal, dicho autor escribe «en primer lugar»:

«(...) el artículo 319 ha dejado de aplicarse porque la Administración pública posee hoy [esta reflexión es del año 1974] medios y recursos mucho más eficaces que en 1870 para conseguir la recaudación de los tributos. Las propias leyes fiscales conceden a la Administración potestad para sancionar el fraude a veces con mayor rigor y siempre con más rapidez que el sistema penal. De este modo, la Administración no siente inmediata necesidad de recurrir al plano de la jurisdicción criminal.»<sup>5</sup>

PÉREZ ROYO, por su parte, se ha referido a la «extraordinaria generalización del fraude fiscal, en gran medida consentido por la propia Administración», como una causa de inaplicación de esta figura delictiva<sup>6</sup>. Precisamente con el objetivo de «dar actuación al cen-

---

ria, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1986, págs. 30 y ss. (es remarcable la alusión de este autor a determinadas leyes de presupuestos, de finales del siglo XIX, que, ante defraudaciones tributarias, contienen remisiones al Código Penal —*vid.* nota 10, pág. 31—). Resulta interesante la exposición que sobre esta figura delictiva realiza MARTÍNEZ-PEREDA RODRÍGUEZ, J.M., «Los delitos contra la Hacienda Pública en el Código Penal español», *Crónica Tributaria*, núm. 53, 1985, págs. 138 y ss.

<sup>3</sup> *Vid.* CROS GARRIDO, J., «Infracciones tributarias y delito fiscal: Algunas consideraciones», *Crónica Tributaria*, núm. 37, 1981, págs. 62-63.

<sup>4</sup> *Vid.* PÉREZ ROYO, F., «La represión del fraude tributario y el nuevo delito fiscal», en AA.VV., *Medidas urgentes de reforma fiscal*, Vol. I, Instituto de Estudios Fiscales, Ministerio de Hacienda, Madrid, 1977, págs. 321 y ss.; *Los delitos y las infracciones en materia tributaria, op.cit.*, pág. 35. *Vid.* también MARTÍNEZ PÉREZ, C., *El delito fiscal, op. cit.*, págs. 176 y ss.

Resultan muy interesantes al respecto las palabras de GARCÍA AÑOVEROS, J., dentro del Primer Coloquio en *Las exigencias previas del Estado de Derecho para la admisión en España del Delito Fiscal*, Coloquios organizados por el Círculo de Estudios Jurídicos de Madrid los días 24 y 25 de mayo de 1971, Círculo de Estudios Jurídicos, Madrid, 1971, págs. 32 y ss., 53-54.

MARGALLO RIAZA señalaba, en 1976, la necesidad de acotar el ámbito del delito fiscal a supuestos en los que el incumplimiento jurídico-fiscal no se pudiera amparar en la ausencia de repulsa social (*vid.* MARGALLO RIAZA, M.G., «El delito fiscal en las memorias de la Fiscalía del Tribunal Supremo», *Crónica Tributaria*, núm. 19, 1976, pág. 143). A la «conciencia social de repulsa» como «premisa inexcusable para la debida efectividad de una adecuada represión penal» se ha referido CASADO HERRERO, D., «El delito fiscal en el Proyecto de Código Penal», *Crónica Tributaria*, núm. 32, 1980, págs. 67-68.

<sup>5</sup> *Vid.* RODRÍGUEZ MOURULLO, G., *Presente y futuro del delito fiscal*, Cuadernos Cívitas, Madrid, 1974, págs. 45 y ss. (el texto transcrito lo hemos tomado de la pág. 45).

<sup>6</sup> *Vid.* PÉREZ ROYO, F., *Los delitos y las infracciones en materia tributaria, op. cit.*, págs. 35-36.

A juicio de FERREIRO LAPATZA, quien quiera encontrar las causas de inaplicación del tipo penal «debe huir de consideraciones de técnica jurídica y buscar en razones sociológicas, políticas» (FERREIRO LAPATZA, J.J., «Política fiscal y delitos contra la Hacienda Pública», *Quincena Fiscal*, núm. 21, 1999, pág. 12; AA.VV., *El Asesor Fiscal ante el nuevo siglo*, Asociación Española de Asesores Fiscales, Madrid, 2000, pág. 60). SEGOVIA LÓPEZ

tenario precepto del Código Penal», frente a la reprochada pasividad de la autoridad tributaria<sup>7</sup>, la Instrucción número 1 de 1976 al servicio de Inspección, dictada por la Dirección General de Tributos, establecía, entre otras cuestiones:

«La Inspección de los Tributos debe hacer constante uso de las facultades que le atribuyen, entre otros, los artículos 35.2, 109, 110 y 140 de la Ley General Tributaria [Ley 230/1963, de 28 de diciembre], y en los casos en que el buen juicio del inspector actuario estime pertinentes o ejemplares, deberá invocar el artículo 319 del Código Penal vigente, bajo apercibimiento de cursar, por conducto reglamentario, el correspondiente tanto de culpa a la jurisdicción penal, debidamente documentado.»

## B) LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA FRENTE AL DELITO FISCAL INTRODUCIDO POR LA LEY 50/1977, DE 14 DE NOVIEMBRE, SOBRE MEDIDAS URGENTES DE REFORMA FISCAL

### a) El llamado «delito fiscal»

Ante la escasa operatividad del delito de ocultación fraudulenta de bienes o industria, la Ley 50/1977, de 14 de noviembre, sobre Medidas Urgentes de Reforma Fiscal (la primera de las leyes aprobadas por las Cortes que habían surgido de las elecciones celebradas en 1977<sup>8</sup>) modificó sustancialmente la criminalización del fraude tributario. Su artículo 35 dio nueva rúbrica al Capítulo VI del Título III del Libro II del Código Penal entonces vigente: “se titulará en lo sucesivo –decía– «Del delito fiscal””; y en virtud de este mismo precepto, el artículo 319 de dicho Código quedaba redactado en los siguientes términos:

«Uno. Cometerá delito fiscal el que defraude a la Hacienda estatal o local mediante la elusión del pago de impuestos<sup>9</sup> o el disfrute ilícito de beneficios fiscales en una cantidad igual o superior a dos millones de pesetas. Se entiende<sup>10</sup> que existe ánimo de defraudar en el caso de falsedades o anomalías sustanciales en la contabilidad y en el de negativa u obstrucción a la acción investigadora de la Administración Tributaria.<sup>11</sup>

---

sintetizaba las que, a su juicio, fueron causas de inaplicación del antiguo artículo 319, en «El nuevo delito fiscal», Boletín de Información, Ministerio de Justicia, año XXXII, núm. 1140, 1978, pág. 4.

<sup>7</sup> PÉREZ ROYO, F., «La represión del fraude tributario y el nuevo delito fiscal», *op. cit.*, págs. 341-342; *Los delitos y las infracciones en materia tributaria*, *op. cit.*, 1986, pág. 37.

<sup>8</sup> PONT I CLEMENTE ha visto en la aprobación de esta Ley quizá «un excesivo apresuramiento»; de ahí, «al no responder a una conciencia social clara sobre el tema», su escasa aplicación (PONT I CLEMENTE, J.F., «La supresión de la prejudicialidad necesaria en el proceso penal tributario», *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública*, núm. 192, 1987, pág. 1238).

<sup>9</sup> A la polémica doctrinal suscitada por la imprecisión técnica del término «impuestos», y a la opción de los poderes públicos por una interpretación amplia del mismo en la que cabían no sólo los tributos sino cualquier exacción fiscal o parafiscal, alude SIMÓN ACOSTA, E., XIX «Delitos contra la Hacienda Pública», en AA.VV., *Cuestiones tributarias prácticas*, La Ley, Madrid, 1990, págs. 728-729. BANACLOCHE PÉREZ se refirió a dicha imprecisión en su trabajo «Dolo y cuantía como requisitos en la calificación del delito fiscal», *Crónica Tributaria*, núm. 42, 1982, pág. 330.

<sup>10</sup> Habla de presunción *ius et de iure* CASADO HERRERO, D., «El delito fiscal: Breve análisis jurídico penal», *Hacienda Pública Española*, núm. 54, 1978, pág. 187.

<sup>11</sup> PÉREZ ROYO puso de manifiesto que la redacción del apartado legal que nos ocupa hacía poco clara su interpretación: se podía entender que el tipo tenía carácter intencional, y que la mención de dos circunstancias re-

El que cometiere delito fiscal será castigado en todo caso con multa del tanto al séxtuplo de la suma defraudada y, además, con arresto mayor si la cantidad estuviese entre cinco y diez millones y con prisión menor para más de diez millones, siempre que la cantidad defraudada exceda de la décima parte de la cuota procedente.

Dos. Para la determinación de la cuantía de las defraudaciones mencionadas en el apartado anterior se observarán las siguientes reglas:

a) Cuando se trate de tributos periódicos, se estimará como cuantía el importe de lo defraudado en cada período impositivo.

Si el período impositivo fuera inferior a doce meses, el importe de lo defraudado se referirá al año natural.

b) En los tributos que no tengan carácter periódico, la cuantía se entenderá referida a cada uno de los distintos conceptos por los que un hecho imponible sea susceptible de liquidación.

Tres. Cuando el deudor de la cuota defraudada o el titular de la ventaja fiscal ilícitamente obtenida sea una Sociedad, Entidad o Empresa, el delito será imputable a los Directores, Gerentes, Consejeros Delegados o personas que efectivamente ejerzan su administración, a menos que quede demostrada su ausencia de responsabilidad, en cuyo caso la imputación del hecho delictivo se efectuará al autor material, sin perjuicio de la responsabilidad que incumba a los otros partícipes.»

## b) Cuestiones procedimentales

El artículo 36 de la citada Ley 50 establecía: «El conocimiento de las causas por los delitos fiscales corresponderá a la jurisdicción ordinaria». Pero lo más interesante a nuestros efectos son, sin duda, las previsiones del artículo 37:

«Uno. Los delitos fiscales sólo son perseguibles a instancia de la Administración, sin necesidad de querrela.

Dos. Una vez hayan adquirido firmeza las actuaciones administrativas y, en todo caso, cuando haya recaído resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central, el Delegado de Hacienda

---

veladoras del ánimo defraudatorio en el segundo inciso tenía como objetivo «aligerar la prueba» de dicha intencionalidad; pero también era posible afirmar que el delito se había configurado como no intencional, y que la referida mención del inciso segundo tenía «la función precisamente de “objetivar” el ánimo de defraudar». Dicho autor se decantó por la primera de las dos interpretaciones expuestas. *Vid.* PÉREZ ROYO, F., «La represión del fraude tributario y el nuevo delito fiscal», *op. cit.*, págs. 370-372.

Basándose en el principio de libre valoración de la prueba, BAYONA DE PEROGORDO consideró que la previsión normativa de los supuestos reveladores de ánimo defraudatorio no tenía carácter taxativo (BAYONA DE PEROGORDO, J.J., «Aspectos procedimentales del delito fiscal», *Revista Española de Derecho Financiero*, núms. 15-16, 1977, pág. 743). También se decantaron por una interpretación abierta DEL POZO LÓPEZ, J.; ARNAU ZOROA, F., «Anotaciones sobre el delito fiscal», en AA.VV., *Medidas urgentes de reforma fiscal*, Vol. I, Instituto de Estudios Fiscales, Ministerio de Hacienda, Madrid, 1977 (*vid.* págs. 422-423, 426-427).

FERNÁNDEZ CUEVAS entendió que tal previsión no era cerrada, y ello, entre otras razones, en aras de los principios de igualdad ante la ley y de generalidad; ponía de manifiesto este autor que, de lo contrario, resultarían favorecidos aquellos que no estuvieran obligados a llevar contabilidad. *Vid.* FERNÁNDEZ CUEVAS, A., «El delito fiscal en la Ley 50/1977», AA.VV., *Medidas urgentes de reforma fiscal*, Vol. I, Instituto de Estudios Fiscales, Ministerio de Hacienda, Madrid, 1977, págs. 304-305. Además de otras razones a favor de la interpretación abierta, alega la discriminación del obligado a llevar contabilidad que implicaría una interpretación cerrada CASADO HERRERO, D., «El delito fiscal: Breve análisis jurídico penal», *op. cit.*, págs. 186-187.

GÓMEZ-DÉGANO Y CEBALLOS-ZÚNIGA, por su parte, se inclinó por una interpretación restringida de la mencionada previsión en «El delito fiscal», AA.VV., *Medidas urgentes de reforma fiscal*, Vol. I, Instituto de Estudios Fiscales, Ministerio de Hacienda, Madrid, 1977, pág. 274: «De esta suerte —escribió— la frase legal de «se entiende que existe ánimo de defraudar» sería definitoria y no ejemplificativa». En esta línea se situó también BANACLOCHE PÉREZ, J., «Dolo y cuantía como requisitos en la calificación del delito fiscal», *op. cit.*, págs. 330-331.

de la provincia respectiva<sup>12</sup>, previo informe del Subdelegado de Inspección e Inspector-Jefe<sup>13</sup>, del Administrador de Tributos, Impuestos Inmobiliarios o de Aduanas, según el tributo de que se trate<sup>14</sup>, y del Abogado del Estado<sup>15</sup>, deberá poner en conocimiento del Ministerio Fiscal los hechos que se estimen constitutivos de delitos fiscales cometidos en el ámbito de su jurisdicción. Si los hechos afectaren a varias provincias, la competencia vendrá determinada por razón del domicilio de la persona física o jurídica<sup>16</sup>.

<sup>12</sup> DEL POZO LÓPEZ y ARNAU ZOROA puntualizaron: «La Ley debió decir que corresponde al Delegado de Hacienda correspondiente, sin más precisiones, adaptándose de esa forma a situaciones hoy ya existentes (ejemplo, Delegaciones de Hacienda no territoriales), así como adelantándose a una posible reordenación de la Administración Tributaria territorial con Delegaciones de ámbito supraprovincial o incluso con competencia en determinados barrios de una gran ciudad». Vid. DEL POZO LÓPEZ, J.; ARNAU ZOROA, F., «Anotaciones sobre el delito fiscal», *op. cit.*, pág. 438. Vid. también ARGILÉS y GARCÉS DE MARCILLA, J.L., «El delito fiscal», *Crónica Tributaria*, núm. 25, 1978, pág. 19.

BAYONA DE PEROGORDO señaló que esta competencia del Delegado de Hacienda liberaba a los demás funcionarios y profesionales de cumplir lo preceptuado en el artículo 262 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal, esto es, de la obligación de denunciar inmediatamente aquellos delitos públicos de los que tuvieran noticia por razón de sus cargos («No puede, por consiguiente, el TEAC, por sí solo, pasar el tanto posible de culpa a los tribunales penales, ni tampoco pueden directamente los distintos órganos de gestión llamados a emitir informe sobre los hechos que integran el delito fiscal poner éstos en conocimiento del Ministerio Fiscal») –BAYONA DE PEROGORDO, J.J., «Aspectos procedimentales del delito fiscal», *op. cit.*, págs. 740, 749–.

<sup>13</sup> «Aunque la Ley habla del informe del Inspector Jefe parece lógico entender que sólo se dará este informe cuando no exista en la provincia respectiva Subdelegado de Inspección», escribieron DEL POZO LÓPEZ y ARNAU ZOROA. Estos autores señalaron como finalidad del Informe del Subdelegado de Inspección o del Inspector Jefe «ampliar los datos relativos a la visita que se hizo en su día, la calificación de las infracciones tributarias cometidas» y, «entre otros extremos», consideraron que sería «de interés» que recogiera «la situación tributaria del contribuyente y del grado normal de cumplimiento de sus obligaciones tributarias» (sin embargo, BAYONA DE PEROGORDO consideró «innecesaria, e incluso inoportuna, la mención de la conducta habitual del contribuyente en relación con sus obligaciones tributarias»; y es que «dicha circunstancia –señaló– podrá ser ponderada por el Tribunal penal, pero excede del juicio de pericia o de apreciación de conocimientos técnicos en que el informe consiste») –BAYONA DE PEROGORDO, J.J., «Aspectos procedimentales del delito fiscal», *op. cit.*, págs. 763-764–. Vid. DEL POZO LÓPEZ, J.; ARNAU ZOROA, F., «Anotaciones sobre el delito fiscal», *op. cit.*, págs. 439-441.

<sup>14</sup> A la vista de la Disposición derogatoria segunda de la Ley 50/1977, según la cual la represión del contrabando continuaría regulándose por sus normas específicas, ARGILÉS y GARCÉS DE MARCILLA señaló: «(...) ello daría pie para establecer que estos ilícitos no salen de la vía administrativa, y siguen sólo incluidos dentro de la normativa de la Ley de Contrabando, sin embargo, hay base para establecer que si dichos ilícitos reúnen las condiciones ya mencionadas [el autor ha analizado anteriormente la figura del delito fiscal] salen de la vía administrativa y pasan a la penal, pues si no se entiende por qué el artículo 37.2 de la Ley establece un informe preceptivo, antes de pasar las actuaciones al Ministerio Fiscal, del «Administrador de Aduanas, según los tributos de que se trate», por lo que se reconoce su inclusión dentro del ilícito penal» (ARGILÉS y GARCÉS DE MARCILLA, J.L., «El delito fiscal», *op. cit.*, pág. 19). RODRÍGUEZ MOURULLO, por su parte, entendía que el informe del Administrador de Aduanas debía de referirse a hechos que, reuniendo las características de delito fiscal, no se encontraban previstos ni sancionados administrativamente como infracciones de contrabando (RODRÍGUEZ MOURULLO, G., «El nuevo delito fiscal», *Revista Española de Derecho Financiero*, núms. 15-16, 1977, pág. 714).

<sup>15</sup> «Debe entenderse que los mismos [dichos informes] no vinculan en ningún caso al Delegado de Hacienda a la hora de adoptar su decisión de pasar o no el tanto de culpa a los Tribunales», escribieron DEL POZO LÓPEZ, J.; ARNAU ZOROA, F., «Anotaciones sobre el delito fiscal», *op. cit.*, pág. 441.

Vid. Circular de la Subsecretaría de Hacienda de 15 de abril de 1982.

<sup>16</sup> «Aunque la regla general para la determinación de la competencia a este respecto es la del lugar de realización del delito –tiene escrito BAYONA DE PEROGORDO–, la relevancia del domicilio de la persona física o jurídica en el ordenamiento jurídico tributario se pone de manifiesto no sólo para determinar el órgano competente para la iniciación del procedimiento, sino también para la fijación del órgano al que dicho procedimiento debe dirigirse, que será la representación del Ministerio Fiscal en la Audiencia provincial correspondiente a la Delegación de Hacienda, Diputación o Ayuntamiento que instan el procedimiento» (BAYONA DE PEROGORDO, J.J., «Aspectos procedimentales del delito fiscal», *op. cit.*, pág. 749).



Tres. En las defraudaciones de las Haciendas Locales<sup>17</sup> compete a los Alcaldes o al Presidente de la Diputación<sup>18</sup>, según los casos, previo informe de sus Secciones de Hacienda y del Abogado de la Corporación perjudicada, poner en conocimiento<sup>19</sup> del Ministerio Fiscal los hechos que se estimen constitutivos de delitos fiscales cometidos en el ámbito de sus respectivas jurisdicciones y en los tributos, arbitrios y tasas establecidos a su favor.»<sup>20</sup>

### b.1) La necesidad de previa excitación administrativa

Un primer aspecto a destacar en la norma transcrita lo constituye la excepción que contiene el número Uno a la regla general sobre la incoación del proceso penal; y es que

---

DEL POZO LÓPEZ y ARNAU ZOROA señalaron que la lectura de la norma no llevaba a entender que ésta hiciera referencia al domicilio fiscal del sujeto; sin embargo, a su juicio ésa era la interpretación correcta (*vid.* «Anotaciones sobre el delito fiscal», *op. cit.*, pág. 442).

<sup>17</sup> «(...) la Ley no establece ninguna previsión en relación con la Hacienda regional en materia de procedibilidad del delito –escribieron DEL POZO LÓPEZ y ARNAU ZOROA–. Ello no es sino una consecuencia de la actitud de la Ponencia que informó el Proyecto de entender que el tema de las autonomías era prematuro abordarlo en una norma tributaria. No cabe desconocer que en su día deberá incorporarse un precepto que indique quién tiene competencia en las actuaciones relativas a los delitos fiscales.»

Cfr. DEL POZO LÓPEZ, J.; ARNAU ZOROA, F., «Anotaciones sobre el delito fiscal», *op. cit.*, pág. 439.

<sup>18</sup> «No figuraba así en el Proyecto enviado a las Cortes – escribieron DEL POZO LÓPEZ y ARNAU ZOROA–, en que en todo caso la competencia respectiva se atribuía al Delegado de Hacienda. Entendemos más lógica esta última solución (...) porque contra acuerdos en materia de Haciendas locales se acude a la vía económico-administrativa, y parecería más lógico que la decisión última de pasar el tanto de culpa a los Tribunales quedase a la apreciación de la autoridad del Delegado de Hacienda (...). Estos autores no pierden de vista «las circunstancias especiales de muchos Ayuntamientos pequeños» ni «la necesidad de proceder a valorar hechos y circunstancias de especial relieve en la aplicación técnico-jurídica de los tributos». *Vid.* DEL POZO LÓPEZ, J.; ARNAU ZOROA, F., «Anotaciones sobre el delito fiscal», *op. cit.*, págs. 439, 442-443.

Ciertamente, el Proyecto de Ley no preveía la competencia municipal en el paso del tanto de culpa ante un posible delito tributario; y ello obedecía, además de a una razón política (la no interferencia en el proceso democrático de reestructuración del poder), a otra de orden práctico: la situación real de gran parte de los municipios españoles, con una «nula o escasa asistencia de letrados, de personas técnicas» (*vid.* LEJEUNE VALCÁRCCEL, E., «La discusión parlamentaria de la Ley de Medidas Urgentes de Reforma Fiscal», *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública*, núm. 135, 1978, págs. 663-664). Finalmente, la Comisión de Economía y Hacienda debió entender que la Corporación afectada estaba «en mejores condiciones que la Administración Central para indagar y perseguir la sanción de los presuntos delitos fiscales» (GONZÁLEZ GARCÍA, E., «El delito fiscal en la Ley de Medidas Urgentes de Reforma Fiscal», *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública*, núm. 135, 1978, pág. 740).

<sup>19</sup> CÓRDOBA RODA indicó: «Pese a la diversa redacción de los números 2 y 3 –el número 2 dice “deberá poner en conocimiento”, y el número 3, “compete... poner en conocimiento”–, entendemos que tanto el número 2 como el número 3 originan una obligación de puesta en conocimiento, cuya vulneración debe dar lugar –siempre que concurra la nota de malicia– al tipo del artículo 359». Cfr. CÓRDOBA RODA, J., «El delito fiscal», *Revista Española de Derecho Financiero*, núms. 15-16, 1977, pág. 699; comparte el criterio de este autor RODRÍGUEZ MOURULLO, G., «El nuevo delito fiscal», *op. cit.*, pág. 734. *Vid.* también MARTÍNEZ PÉREZ, C., *El delito fiscal*, *op. cit.*, pág. 391.

<sup>20</sup> A pesar de que este apartado del artículo 37 no hacía referencia expresa a la firmeza de la actuación administrativa, había que entender que tal requisito era exigible asimismo en la esfera local. DEL POZO LÓPEZ y ARNAU ZOROA argumentaron que no sólo debía ser así porque no había «especial motivo para no exigirlo en un caso y sí en otro», sino porque además era preciso interpretar los números Dos y Tres «de modo conjunto». *Vid.* DEL POZO LÓPEZ, J.; ARNAU ZOROA, F., «Anotaciones sobre el delito fiscal», *op. cit.*, pág. 436. *Vid.* también ARGILÉS Y GARCÉS DE MARCILLA, J.L., «El delito fiscal», *op. cit.*, pág. 19.

sólo la Administración podía promoverlo<sup>21</sup>. Recordemos que en el artículo 101 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal se ha establecido que la acción penal es pública; todos los españoles pueden ejercitarla con arreglo a la Ley. El delito fiscal se configuraba como delito semipúblico<sup>22</sup>. Las críticas doctrinales no se hicieron esperar.

Incluso varios años antes de la reforma de 1977, RODRÍGUEZ MOURULLO había rechazado que, *de lege ferenda*, se limitase la persecución de los delitos fiscales a aquellos casos en los que mediara excitación especial por parte de la Administración<sup>23</sup>. Ante la Ley 50, dicho autor manifestó su perplejidad por la concesión a los ciudadanos de acción popular para perseguir presuntos delitos contra la propiedad privada de otros particulares, y la paradójica imposibilidad de accionar ante un posible delito contra el patrimonio común<sup>24</sup>.

BAYONA DE PEROGORDO consideraba que la situación de monopolio administrativo en la iniciativa para perseguir el delito fiscal constituía «un supuesto de competencia atípica» que, a su juicio, podía ser «causa de la infrutilización de esta figura delictiva»; señalaba este autor: «En el fondo de esta cuestión late la distinción entre funciones financieras y penales que deben ser progresivamente depuradas mediante la correspondiente labor doctrinal».<sup>25</sup>

A juicio de PÉREZ ROYO, casi no era preciso argumentar los inconvenientes del sistema (reproducimos seguidamente un fragmento de la motivación correspondiente a la enmienda presentada por el Grupo Parlamentario Comunista, en la tramitación parlamentaria de la Ley; palabras que dicho autor hiciera suyas): «incremento de la inseguridad jurídica, de un lado [la exposición de PÉREZ ROYO deja claro que esta inseguridad jurídica estaría motivada por actuaciones arbitrarias o discriminatorias de la Administración], y, además, fomento del ‘pacto social implícito’ (...) al no conferir la posibilidad de acción a quienes nunca han sido parte en ese pacto: la masa de ciudadanos excluida de las oportunidades de defraudar»<sup>26</sup>.

---

<sup>21</sup> SEGOVIA LÓPEZ manifestó que, una vez que la Administración pusiera los hechos en conocimiento del Ministerio Fiscal, aunque posteriormente aquélla no se personara o no se mostrara parte o reiterase la denuncia, no se vería afectado el procedimiento, «que –escribió– seguirá su curso» (SEGOVIA LÓPEZ, L., «El nuevo delito fiscal», *op. cit.*, pág. 7).

<sup>22</sup> RAMÍREZ GÓMEZ, S., *El principio ne bis in idem en el ámbito tributario (Aspectos sustantivos y procedimentales)*, Marcial Pons, Madrid, 2000, pág. 74. AYALA GÓMEZ tiene escrito: «La Ley introdujo un delito en el Código Penal que sin ser estrictamente privado tampoco era público, y más parecía semipúblico al otorgar competencia a la Administración para excitar al órgano judicial, y dentro de ésta a determinados casos» (AYALA GÓMEZ, I., *El delito de defraudación tributaria: artículo 349 del Código Penal*, Servicio de Publicaciones de la Facultad de Derecho de la Universidad Complutense – Civitas, Madrid, 1988, pág. 392).

<sup>23</sup> RODRÍGUEZ MOURULLO, G., *Presente y futuro del delito fiscal*, *op. cit.*, pág. 76.

<sup>24</sup> RODRÍGUEZ MOURULLO, G., «El nuevo delito fiscal», *op. cit.*, pág. 733. PÉREZ ROYO, F., *Los delitos y las infracciones en materia tributaria*, *op. cit.*, págs. 43-44.

<sup>25</sup> BAYONA DE PEROGORDO, J.J., «Aspectos procedimentales del delito fiscal», *op. cit.*, pág. 773.

<sup>26</sup> PÉREZ ROYO, F., «La represión del fraude tributario y el nuevo delito fiscal», *op. cit.*, pág. 374.

MUÑOZ CONDE ha señalado que la prejudicialidad administrativa «obstaculizaba una intervención directa del Derecho Penal, permitiendo “arreglos” y “componendas” entre el contribuyente y la Administración que hacían luego imposible la exigencia de responsabilidad penal» (MUÑOZ CONDE, F., *Derecho Penal. Parte Especial*, Tirant Lo Blanch, Valencia, 1996, pág. 892; *Derecho Penal. Parte Especial*, Tirant Lo Blanch, Valencia, 1999, pág. 989). BAJO FERNÁNDEZ ha visto en la prejudicialidad tributaria un obstáculo creado para impedir la condena por delito fiscal; otros dos obstáculos eran, a su juicio, la previa denuncia administrativa y el posible perdón del ofendido (la Hacienda Pública). Todo ello encuentra explicación, según este autor, en «una secular desconfianza» hacia

ARGILÉS Y GARCÉS DE MARCILLA, por su parte, quiso ver una «garantía» frente a esta situación de monopolio en la incoación del proceso penal; a su juicio, el término «Administración» no se refería únicamente a la tributaria, por lo que si el Ministerio Público o un juez o magistrado hubiesen tenido conocimiento de hechos que hubieran podido considerarse constitutivos de delito fiscal podrían haber instado su comprobación en vía administrativa, de cara a la posible incoación de dicho proceso<sup>27</sup>.

En relación con esta exclusividad a la que aludimos, es preciso tener en cuenta también la apreciación que hiciera GÓMEZ-DÉGANO Y CEBALLOS-ZÚÑIGA; según este autor, dicha exclusividad (justificada, a su juicio, por «la gravedad de la materia penal y los peligros de abusos manifiestos a que podría dar lugar la acción popular<sup>28</sup>») debía entenderse sin perjuicio de la denuncia pública contemplada en la Ley General Tributaria<sup>29</sup>.

Respecto a la incoación del proceso penal, se ha de tener en cuenta también el contenido de la Circular 2/1978, de 20 de abril, de la Fiscalía del Tribunal Supremo, sobre persecución del delito fiscal. Si bien el artículo 37, apartado Uno, de la Ley 50 establecía que este tipo de injusto sólo era perseguible a instancia de la Administración, dicha Circular señalaba en su apartado III («El requisito de procedibilidad») que del referido precepto no se infería que la acción penal hubiera de ser ejercitada por la Administración: «esta misión –se decía– ha sido asignada al Ministerio Fiscal»; y la suya era la «única acción acusadora». Ciertamente, tales apreciaciones se ajustaban, en principio, a la perseguibilidad de los delitos fiscales «a instancia de la Administración, sin necesidad de querella»; ahora bien, es necesario tomar en consideración, asimismo, la existencia de un criterio doctrinal favo-

---

la Administración de Justicia «en lo relativo a su participación en defensa de los intereses de la Administración Pública». Vid. BAJO FERNÁNDEZ, M., *Manual de Derecho Penal. Parte Especial (Delitos patrimoniales y económicos)*, Ceura, Madrid, 1987, págs. 425-426; «Delitos contra la Hacienda Pública», *Gaceta Fiscal*, núm. 42, 1987, págs. 134-135. Y con BACIGALUPO SAGGESE, S., *Delitos contra la Hacienda Pública*, Colección Ceura, Centro de Estudios Ramón Areces, Madrid, 2000, pág. 7; *Derecho Penal Económico*, Colección Ceura, Centro de Estudios Ramón Areces, Madrid, 2001, págs. 204-205–.

<sup>27</sup> ARGILÉS Y GARCÉS DE MARCILLA, J.L., «El delito fiscal», *op. cit.*, pág. 18.

El criterio de este autor daba respuesta a los interrogantes planteados por DEL POZO LÓPEZ y ARNAU ZOROA: «¿Qué ocurrirá en los casos en que la autoridad judicial conozca en sus actuaciones de hechos que pueden ser constitutivos de delito fiscal? ¿Deberá ponerlo en conocimiento del Delegado de Hacienda para que se inicien las actuaciones inspectoras que lleven a determinar la existencia de una infracción tributaria?». A juicio de estos autores el procedimiento establecido era insuficiente; «debió arbitrarse una solución intermedia para casos como el señalado en aras de lograr la máxima agilidad del procedimiento, sin mermas de la seguridad jurídica». Vid. DEL POZO LÓPEZ, J.; ARANAU ZOROA, F., «Anotaciones sobre el delito fiscal», *op. cit.*, pág. 444.

«La exclusión de la acción pública –tiene escrito PONT I CLEMENTE– supone que aunque el juez o el Ministerio Fiscal conozcan la existencia del delito (*notitia criminis*) por sus propios medios, la obligación general de actuar queda convertida en prohibición, por cuanto el delito fiscal sólo es perseguible a instancia de la Administración» (PONT I CLEMENTE, J.F., «La supresión de la prejudicialidad necesaria en el proceso penal tributario», *op. cit.*, pág. 1239).

<sup>28</sup> Proponía paliativos a un posible ejercicio abusivo de la acción penal pública MARTÍNEZ PÉREZ, quien se manifestaba contrario a que la persecución de los delitos fiscales tuviese lugar exclusivamente a instancia de la Administración (vid. de este autor MARTÍNEZ PÉREZ, C., *El Delito Fiscal*, *op. cit.*, págs. 384-386).

«(...) si se quiere evitar que proliferen denuncias de los particulares, se podía haber exigido a éstos querrela, fianzas, etc., pero no dejar todo en manos de la Administración» (SEGOVIA LÓPEZ, L., «El nuevo delito fiscal», *op. cit.*, pág. 8).

<sup>29</sup> GÓMEZ-DÉGANO Y CEBALLOS-ZÚÑIGA, J.L., «El delito fiscal», *op. cit.*, pág. 294.

nable a la posible interposición de querrela por parte de la Administración tributaria. BAYONA DE PEROGORDO señaló, en este sentido, que la innecesariedad legal no debía interpretarse como prohibición<sup>30</sup>; dicho autor apuntaba razones que habrían aconsejado «la presencia de la Administración tributaria por medio del Abogado del Estado, como parte en el proceso penal correspondiente», en concreto, la importancia que la calificación del juez penal podía revestir en el orden jurisdiccional civil o administrativo, y la posibilidad de que surgieran, en el proceso penal, cuestiones prejudiciales de índole administrativa<sup>31</sup>. Hemos de señalar en relación con este asunto que la Circular de 15 de abril de 1982, de la Subsecretaría de Hacienda, sobre las actuaciones administrativas previas a la formulación de denuncias por posibles delitos fiscales, estableció: «VIII. En los supuestos en que se considere pertinente, la Administración del Estado podrá personarse en el proceso penal mediante la interposición de querrela por el Abogado del Estado». CRUZ AMORÓS no tuvo duda acerca de esta previsión; a su juicio debía tratarse de un «error técnico» de la Subsecretaría, más que de un intento del Ministerio de Hacienda de interferir en el proceso penal<sup>32</sup>.

## b.2) La llamada «prejudicialidad tributaria»

El segundo aspecto a destacar en relación con el artículo 37 de la Ley 50/1977 lo constituye la necesaria firmeza de la actuación administrativa (prevista en el apartado Dos) como requisito previo a la incoación del proceso penal (condición objetiva de perseguibilidad o procedibilidad<sup>33</sup>). A este requisito se le denominó impropia «prejudicialidad tributaria» (pasado el tiempo, en su Exposición de Motivos, la Ley Orgánica 2/1985, de 29 de abril, que modificó en materia de delitos contra la Hacienda Pública el Código Penal entonces vigente, señaló que la Ley 50/1977 impuso «una prejudicialidad tributaria con carácter necesario»<sup>34</sup>).

<sup>30</sup> Vid. también GÓMEZ-DÉGANO Y CEBALLOS-ZÚÑIGA, J.L., «El delito fiscal», *op. cit.*, pág. 295.

<sup>31</sup> Por lo que respecta a la prejudicialidad, resultan muy ilustrativas las palabras BAYONA DE PEROGORDO: «Tanto a efectos de la contestación al escrito de interposición de una cuestión prejudicial (existencia o no de firmeza respecto a las actuaciones de la Administración, señalamiento de archivos u oficinas donde se encuentren documentos que acrediten la bondad de la postura de la Administración, etc.), como, en su caso, para colaborar con el Ministerio Fiscal en la vigilancia y estímulo de las actuaciones jurisdiccionales relacionadas con la cuestión prejudicial para su pronta resolución y comunicación al Tribunal penal, la presencia del Abogado del Estado como representante de la Administración financiera, constituida mediante la oportuna querrela en parte del proceso penal, es, en nuestra opinión, de enorme interés e importancia» (Vid. BAYONA DE PEROGORDO, J.J., «Aspectos procedimentales del delito fiscal», *op. cit.*, págs. 750 y ss. –el texto transcrito lo hemos tomado de la pág. 755-).

<sup>32</sup> CRUZ AMORÓS, M., «Evaluación de la aplicación del delito fiscal en España 1978/84», en AA.VV., *Financiación de las Autonomías e infracciones y sanciones tributarias*, XXXII Semana de Estudios de Derecho Financiero, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1986, pág. 499.

<sup>33</sup> Vid. Sentencia del Tribunal Supremo de 5 de noviembre de 1991 (R.A. 7948), Fundamentos de Derecho 3.º y 4.º. En la doctrina, AYALA GÓMEZ, I., *El delito de defraudación tributaria: artículo 349 del Código Penal*, *op. cit.*, págs. 391 y ss.; RUIZ VADILLO, E., «Delitos contra la Hacienda Pública (El Delito Fiscal desde la Perspectiva Judicial)», *Crónica Tributaria*, núm. 60, 1989, pág. 36; GORDILLO ÁLVAREZ-VALDÉS I.G., «La perseguibilidad del delito fiscal», *Revista General de Derecho*, núm. 660, 1999, pág. 10604.

<sup>34</sup> También ha señalado el carácter impropio de la denominación «prejudicialidad tributaria» RAMÍREZ GÓMEZ, S., *El principio ne bis in idem en el ámbito tributario (Aspectos sustantivos y procedimentales)*, *op. cit.*, pág. 73. APARICIO PÉREZ habla en este caso de «prejudicialidad externa» –asimismo, recuerda dicho autor que el otro tipo de prejudicialidad posible, esto es, la «interna», puede tener carácter devolutivo y no devolutivo– (APA-

Apuntaba BAYONA DE PEROGORDO que el cumplimiento de dicha «condición temporal» debía entenderse como un requisito cuya eficacia principal era la apertura de un período («por otra parte, indeterminado») en el que el órgano competente podía desarrollar el procedimiento administrativo dirigido a determinar la presunta existencia de delito fiscal; ahora bien, según dicho autor, esta «condición temporal» suponía «una quiebra del principio general de absoluta independencia entre las actuaciones administrativas y las acciones penales, así como una derogación del mandato general de denunciar establecido en los artículos 259, 262 y 264 de la LECr para quienes, por distintas circunstancias, presenciaren o tuvieran conocimiento de la perpetración de algún delito»<sup>35</sup>.

El requisito de firmeza planteaba un problema de técnica jurídica, y es que se reconocía la posibilidad de excitar el inicio del correspondiente proceso penal «en todo caso –rezaba el artículo 37.Dos de la Ley 50/1977–, cuando haya recaído resolución del Tribunal Económico Administrativo Central». La doctrina puso de manifiesto la contradicción en que incurría la norma, y es que, obviamente, «pudiendo acudir a la vía contencioso-administrativa el acto administrativo no es firme»<sup>36</sup>.

«¿(...) las actuaciones que darán lugar a la persecución de hechos que se estimen constitutivos de delito fiscal se llevarán a cabo incluso si el contribuyente interpone el recurso que proceda contra dicha resolución [del Tribunal Económico Administrativo Central]? –se preguntaban DEL POZO LÓPEZ y ARNAU ZOROA–. Teóricamente parece que ello se deriva de la Ley y, sin embargo, debemos manifestar nuestra crítica ante ello, sobre todo pensando en la posible interposición de un recurso contencioso-administrativo contra la resolución del Central que conduzca a que en su día se estime que, por ejemplo, no exista infracción administrativa. Pensemos que simultáneamente se habrá iniciado un procedimiento en persecución de un delito. Pensemos también que la sentencia que en vía contenciosa se dicte puede incluso reducir la cantidad defraudada por una cifra inferior a la prevista para la existencia del delito.»<sup>37</sup>

---

RICIO PÉREZ, J., *El Delito Fiscal a través de la Jurisprudencia*, Aranzadi, Pamplona, 1997 –*vid.* págs. 216 y ss.–; pero, ajustándonos a la terminología de SENÉS MOTILLA, se trataría de un *presupuesto* o *condición de procedibilidad* (*vid.* SENÉS MOTILLA, C., *Las cuestiones prejudiciales en el sistema procesal español*, McGraw-Hill, Madrid, 1996 –la autora aborda la delimitación entre cuestiones prejudiciales y presupuestos de procedibilidad en las págs. 7 y ss.–).

Para aludir a esta condición objetiva de procedibilidad o de perseguibilidad, se utilizó la expresión «prejudicialidad a la italiana», en una clara referencia a la inspiración del legislador español en el Ordenamiento jurídico de aquel país.  *Vid.* AYALA GÓMEZ, I., *El delito de defraudación tributaria: artículo 349 del Código Penal*, *op. cit.*, págs. 392 y ss.

<sup>35</sup> BAYONA DE PEROGORDO, J.J., «Aspectos procedimentales del delito fiscal», *op. cit.*, págs. 744 y ss. (transcripciones tomadas de las págs. 745 y 748).

MARTÍNEZ IZQUIERDO llegó a afirmar que se «exoneraba a los funcionarios del cumplimiento de los deberes establecidos en el artículo 262 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal» –MARTÍNEZ IZQUIERDO, S., *El Delito Fiscal (Con Legislación y Jurisprudencia)*, Rialp, Madrid, 1989, pág. 78–.

<sup>36</sup> ARGILÉS Y GARCÉS DE MARCILLA, J.L., «El delito fiscal», *op. cit.*, pág. 19.

*Vid.* también FERNÁNDEZ CUEVAS, A., «El delito fiscal en el Código Penal vigente con referencia a los Derechos francés, alemán e italiano», *Crónica Tributaria*, núm. 46, 1983, pág. 94. De 1985, cuando la reformas tributaria y penal operadas ese año eran ya un hecho, *vid.* del mismo autor, Comentario al artículo 77 de la Ley General Tributaria, en AMORÓS RICA, N. (Dir.), *Comentarios a las Leyes Tributarias y Financieras*, Tomo II-A, *Modificación Parcial de la Ley General Tributaria. Ley 10/1985, de 26 de abril*, EDESA, Madrid, 1985, pág. 103; «Notas sobre los límites del delito contra la Hacienda Pública respecto de la infracción tributaria», *Crónica Tributaria*, núm. 53, 1985, pág. 77.

<sup>37</sup> DEL POZO LÓPEZ, J.; ARNAU ZOROA, F., «Anotaciones sobre el delito fiscal», *op. cit.*, pág. 437. Ahora bien, GÓMEZ-DÉGANO y CEBALLOS-ZÚÑIGA señaló: «[...] ha de estimarse, en principio, de acuerdo con la opinión dominante en la doctrina y la jurisprudencia, que la resolución administrativa o el fallo del Juez no penal no tie-

Esta disposición «contradictoria» del artículo 37.Dos a la que nos referimos era producto, como señaló GONZÁLEZ GARCÍA, de una «transacción política» en la tramitación de la Ley («toda vez que ni el texto de la Ponencia ni la enmienda consiguieron la mayoría suficiente para imponerse»), transacción «en la que, de un lado, el concepto de firmeza acuñado por el Derecho Administrativo hubo de ceder parte de su rigor técnico; y de otro, se daba parcial satisfacción al deseo de que la persecución de los delitos fiscales, cuando hay indicios racionales de su comisión, no se demorase indefinidamente<sup>38,39</sup>».

Ahora bien, ante eventuales recursos en sede contencioso-administrativa, procedía aplicar el artículo 4 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal, relativo a las cuestiones prejudiciales; si éstas hubiesen sido determinantes de la culpabilidad o inocencia del sujeto, el tribunal penal debía haber suspendido el procedimiento hasta que se hubiese resuelto la cuestión planteada<sup>40</sup>.

---

no efecto vinculatorio para el Juez Penal»; «no obstante –continuaba luego–, y en todo caso, habrá que esperar a que la Jurisprudencia precise el alcance de la doctrina en la materia de que se trata [...]» (vid. GÓMEZ-DÉGANO Y CEBALLOS-ZÚÑIGA, J.L., «El Delito Fiscal», *op. cit.*, págs. 287-288).

LEJEUNE VALCÁRCCEL, por su parte, critica la referida previsión del artículo 37.Dos, en su trabajo «La discusión parlamentaria de la Ley de Medidas Urgentes de Reforma Fiscal», *op. cit.*, págs. 664 y ss.

<sup>38</sup> Sin embargo, el problema de la distancia en el tiempo entre la comisión del delito y la acción para su castigo no perdió vigencia; como señalara PÉREZ ROYO, era «muy difícil de evitar, dada la naturaleza del delito» (vid. de este autor «La represión del fraude tributario y el nuevo delito fiscal», *op. cit.*, pág. 376). El agotamiento de la vía administrativa en el sistema de 1977 implicaba frecuentemente un alejamiento en el tiempo de la decisión judicial «tan prolongada –tiene escrito este mismo autor– que, en definitiva, la reacción penal pierde todo concreto significado represivo para el culpable y de disuasión para sus eventuales imitadores» –PÉREZ ROYO, F., «Reseña del «Convengo su le sanzio ni in materia tributaria» (San Remo, 21-22 octubre de 1978)», *Crónica Tributaria*, núm. 28, 1979, pág. 147–.

DEL POZO LÓPEZ y ARNAU ZOROA, quienes, como hemos visto, se mostraron críticos con la previsión de firmeza de la actuación administrativa en el artículo 37.Dos de la Ley 50, ya que no contemplaba una eventual impugnación en sede jurisdiccional contencioso-administrativa, abogaron por una demora en el inicio de la persecución penal hasta que se ultimara ésta vía, a pesar de que ello «dilatase más tiempo un procedimiento de por sí ya suficientemente prolongado en el tiempo» (vid. de estos autores «Anotaciones sobre el delito fiscal», *op. cit.*, pág. 437).

<sup>39</sup> GONZÁLEZ GARCÍA, E., «El delito fiscal en la Ley de Medidas Urgentes de Reforma Fiscal», *op. cit.*, pág. 739.

<sup>40</sup> La Circular 2/1978 de la Fiscalía del Tribunal Supremo, sobre persecución del delito fiscal, establecía en su apartado III («El requisito de procedibilidad»): «Es muy de tener en cuenta que la Ley no contempla la posibilidad de que el acto administrativo haya sido impugnado judicialmente en vía contencioso-administrativa. El Fiscal deberá tener en cuenta esta posibilidad que, en su caso, constituirá cuestión prejudicial conforme a lo prevenido en el artículo 4º de la Ley de Enjuiciamiento Criminal».

Vid. en la doctrina RODRÍGUEZ MOURULLO, G., «El nuevo delito fiscal», *op. cit.*, pág. 734; GÓMEZ-DÉGANO Y CEBALLOS-ZÚÑIGA, J.L., «El delito fiscal», *op. cit.*, págs. 285-286; ARGILÉS Y GARCÉS DE MARCILLA, J.L., «El delito fiscal», *op. cit.*, pág. 19; FERNÁNDEZ BRETAÑO, J., «El delito fiscal», *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública*, núm. 135, 1978, págs. 761-762; MARTÍNEZ PÉREZ, C., *El Delito Fiscal*, *op. cit.*, pág. 388; FERNÁNDEZ CUEVAS, A., «Notas sobre los límites del delito contra la Hacienda Pública respecto de la infracción tributaria», *op. cit.*, pág. 77.

BAYONA DE PEROGORDO distinguía dos hipótesis. La primera, que el contribuyente hubiese interpuesto recurso contencioso-administrativo en plazo; en ese caso, «la estimación de la cuestión prejudicial por el Juez penal –escribió– provocará la suspensión del proceso penal hasta la resolución definitiva del litigio en la vía contencioso-administrativa». La segunda hipótesis contemplaba el supuesto de que el contribuyente no hubiese recurrido en plazo ante los tribunales de lo contencioso; cabía entonces pensar que la estimación de la cuestión prejudicial (y el consiguiente otorgamiento de un plazo máximo de dos meses para acudir al tribunal correspondiente) «constituyera título suficiente para interponer un recurso contencioso-administrativo que anteriormente no se quiso o no se pudo interponer», de modo que la decisión del juez penal produjera el efecto de otorgar un nuevo plazo de revisión en sede contencioso-administrativa. BAYONA rechazó esta segunda interpretación. Vid. BAYONA DE PEROGORDO, J.J., «Aspectos procedimentales del delito fiscal», *op. cit.*, págs. 754-755.

### b.3) *El elemento temporal*

Otro aspecto importante relativo al artículo 37 de la Ley 50 fue el plazo en que el órgano administrativo competente habría de acordar poner en conocimiento del Ministerio Fiscal los hechos presuntamente delictivos. El citado artículo no preveía un plazo específico para llevar a cabo esta comunicación. «En consecuencia –escribió BAYONA DE PEROGORDO<sup>41</sup>–, habrá que remitirse a lo dispuesto en la Ley de Procedimiento Administrativo [Ley de 17 de julio de 1958], cuyo artículo 61 señala, en su apartado primero, que “no podrá exceder de seis meses el tiempo que transcurra desde el día en que se inicie un procedimiento administrativo hasta aquel en que se dicte resolución, a no mediar causas excepcionales, debidamente justificadas, que lo impidieren, las cuales se consignarán en el expediente por medio de diligencia firmada por el Jefe de la Sección correspondiente”». Ahora bien, como constató el propio BAYONA DE PEROGORDO, esta tesis chocaba con la postura de los tribunales; la doctrina jurisprudencial había consagrado el criterio de que el incumplimiento del plazo previsto en el artículo 61 no determinaba la nulidad de actuaciones, sino sólo la exigencia de responsabilidades al funcionario culpable del retraso<sup>42</sup>. «Por otra parte –apuntaba este autor–, la caducidad aparece reservada, en el procedimiento administrativo, a los supuestos en que la paralización del expediente obedece a causas imputables al administrado, sin que pueda ser aplicable en los casos en que la Administración ejercita una acción de interés general».

Ante la falta de previsión, en la Ley 50/1977, de un plazo específico para llevar a cabo la referida comunicación, DEL POZO LÓPEZ y ARNAU ZOROA consideraron que sería aquél en el que se hubiesen reunido todos los informes legales, de modo que pudiera alcanzarse una decisión fundada; señalaron también la necesidad de que el Delegado velara por que el trámite de informes no se viese prolongado en exceso, para evitar las consecuencias que de ello podían derivarse<sup>43</sup>.

Hemos de señalar que la Circular de la Subsecretaría de Hacienda de 15 de abril de 1982, sobre las actuaciones administrativas previas a la formulación de denuncias por posibles delitos fiscales, contiene previsiones de carácter temporal en la tramitación del procedimiento administrativo previo a la puesta en conocimiento del Ministerio Fiscal de hechos presuntamente constitutivos de delito fiscal:

«II. Una vez apreciada la concurrencia de hechos y conductas de los que pudiera derivarse un posible delito fiscal, a través de los procedimientos de gestión o inspección tributaria, el Jefe de la Dependencia de Inspección, el Jefe de la Dependencia de Relaciones con los Contribuyentes, el Abogado del Estado-Jefe, el Administrador de Aduanas e Impuestos Especiales, el Gerente del Consorcio para la Gestión e Inspección de las Contribuciones Territoriales Rústica y Urbana o, en general, el Jefe de la Oficina Gestora del tributo correspondiente, deberá remitir todas las actuaciones practicadas, con su informe, al Delegado de Hacienda en el *plazo máximo de diez días*, contado desde que las actuaciones hubiesen adquirido firmeza en vía administrativa por no haberse interpuesto recurso de reposición o reclamación económico-administrativa o haber sido ésta resuelta en única instancia por el Tribunal Económico-Administrativo Provincial o, en todo caso, por el Tribunal Económico-Administrativo

<sup>41</sup> Vid. BAYONA DE PEROGORDO, J.J., «Aspectos procedimentales del delito fiscal», *op. cit.*, pág. 756.

<sup>42</sup> En relación con la aplicabilidad del artículo 61.1 de la Ley de Procedimiento Administrativo, y la posible exigencia de responsabilidad al funcionario culpable del retraso, *vid.* también MARTÍNEZ PÉREZ, C., *El Delito Fiscal*, *op. cit.*, pág. 390.

<sup>43</sup> DEL POZO LÓPEZ, J.; ARNAU ZOROA, F., «Anotaciones sobre el delito fiscal», *op. cit.*, pág. 441.

Central; en los dos últimos supuestos, el término de diez días será computado a partir del siguiente a la recepción de la resolución correspondiente por la Dependencia Gestora.

III. Una vez recibidas por el Delegado de Hacienda las actuaciones e informes a que se refiere el apartado anterior, deberá proceder a la *inmediata solicitud* del preceptivo dictamen de la Abogacía del Estado, de acuerdo con lo dispuesto en el párrafo 2.º del artículo 37 de la Ley 50/1977.

IV. Los referidos informes, preceptivos, pero no vinculantes, habrán de ser emitidos *con carácter urgente* y, en todo caso, dentro del plazo de *diez días* previsto en el artículo 86.2 de la Ley de Procedimiento Administrativo.

(...)

V. Una vez recibidos los informes preceptivos, el Delegado de Hacienda competente resolverá sobre la formulación de denuncia ante el Ministerio Fiscal.

La resolución del Delegado de Hacienda deberá ser adoptada *con carácter de urgencia*, a la vista de los informes emitidos, y con sujeción a lo dispuesto en la presente Circular.

(...)<sup>44</sup>

El procedimiento no se vería dilatado por un trámite de audiencia al interesado, pues- to que la Circular de 1982 a la que nos referimos estableció, dentro también de la Instrucción V: «La denuncia por delito fiscal deberá ser presentada sin que, *en ningún caso*, proceda audiencia al interesado y aunque éste haya interpuesto recurso contencioso-administrativo»<sup>45</sup>.

### c) La escasa virtualidad práctica del tipo introducido por la Ley 50/1977

El delito fiscal tipificado en 1977 tuvo poca aplicación. Ello seguramente se debió, en parte, a un problema ya «endémico» (recordemos el fracaso del tipo de ocultación fraudulenta de bienes o industria): la escasa conciencia colectiva de antijuridicidad. En definitiva, la causa fue una baja desaprobación social de la conducta<sup>46</sup>. En 1986, PÉREZ ROYO resumía, sobre la base de la *Memoria de la Administración Tributaria* de 1984, la efectividad del tipo previsto en la Ley 50/1977<sup>47</sup>:

«(...) el número de expedientes remitidos por la autoridad tributaria (las Delegaciones de Hacienda) al Ministerio Fiscal, de acuerdo con lo previsto en el artículo 37.3 de la LMURF, ha sido relativamente elevado: 503; el ejercicio efectivo de la acción penal por el Ministerio Fiscal ha sido considerablemente más reducido, ya que 214 de los citados expedientes fueron devueltos a Hacienda<sup>48</sup>; de los

<sup>44</sup> La cursiva es nuestra.

<sup>45</sup> La cursiva es nuestra.

<sup>46</sup> Vid. VILA MAYO, J.E., «El nuevo delito fiscal», *La Ley*, 4-1985, pág. 1040; ALONSO FERNÁNDEZ, F., «El procedimiento de inspección de los tributos en caso de delitos contra la Hacienda Pública: algunas cuestiones dudosas», *Impuestos-II*, 1989, pág. 198. MARTÍNEZ IZQUIERDO habla de una «voluntad social de no aplicabilidad» (vid. «Presentación de las Jornadas sobre los delitos contra la Hacienda Pública», *Crónica Tributaria*, núm. 60, 1989; nos remitimos a la pág. 10).

Resultan de gran interés las consideraciones de MARTÍNEZ PÉREZ, C., El delito de defraudación tributaria (Art. 349), en COBO DEL ROSAL, M. (Dir.); BAJO FERNÁNDEZ, M. (Coord.), *Comentarios a la Legislación Penal*, Tomo VII, EDERSA, Madrid, 1986, págs. 226 y ss.

<sup>47</sup> PÉREZ ROYO, F., *Los delitos y las infracciones en materia tributaria*, op. cit., págs. 44-45.

<sup>48</sup> Según ALONSO FERNÁNDEZ, la Administración de Hacienda «no fue coherente con la modificación introducida en la regulación del delito fiscal, como revela el análisis del número de expedientes de delito fiscal que se



289 restantes casos, solamente en 12 de ellos se ha llegado a producir sentencia judicial, quedando pendientes de resolución 277.»<sup>49</sup>

Y añadía:

«De las 12 sentencias dictadas por las audiencias provinciales, se registran nueve con fallo absoluto y tres con fallo condenatorio<sup>50</sup>. En cuanto a la Jurisprudencia del Tribunal Supremo, existe, hasta el momento, una sola sentencia, la de 29 de junio de 1985, que confirma la condena pronunciada por la Audiencia de La Coruña en Sentencia de 2 de mayo de 1983<sup>51</sup>.»

Resulta interesante la síntesis que, sobre datos estadísticos de la Unidad Especial de Vigilancia y Represión del Fraude Fiscal, recogemos a continuación<sup>52</sup>:

«(...) la Inspección tributaria incoó 1519 expedientes por delito fiscal de los que fueron remitidos al Ministerio Fiscal, 512. De éstos fueron devueltos a la inspección tributaria 216 y tramitados 296. Habiéndose producido 13 sentencias, en 1985 estaban aún pendientes 283 casos en la Administración de Justicia.»

La Exposición de Motivos de la Ley Orgánica 2/1985, de 29 de abril, Ley que modificaba el Código Penal entonces vigente, tipificando determinadas figuras como delitos contra la Hacienda Pública, puso de manifiesto la necesidad de dar una respuesta penal, más satisfactoria que la ofrecida por la Ley 50/1977, a las más graves manifestaciones del fraude tributario<sup>53</sup>.

iniciaron del año 1978 a 1984 y de su distribución geográfica por Delegaciones de Hacienda» (ALONSO FERNÁNDEZ, F., «El procedimiento de inspección de los tributos en caso de delitos contra la Hacienda Pública: algunas cuestiones dudosas», *op. cit.*, págs. 198-199). «Parecía increíble que de las miles de inspecciones realizadas por Hacienda por posible delitos fiscales sólo se remitiese a los Tribunales, a través del Ministerio Fiscal, un escaso número de expedientes», tiene escrito GORDILLO ÁLVAREZ-VALDÉS quien también ofrece cifras en su trabajo «La perseguibilidad del delito fiscal», *op. cit.*, pág. 10604.

<sup>49</sup> Encontramos un análisis estadístico sobre los expedientes por delito fiscal, a 31 de diciembre de 1983, en CRUZ AMORÓS, M., «Evaluación de la aplicación del delito fiscal en España 1978/84», *op. cit.*, págs. 500 y ss.

<sup>50</sup> Son muy significativas las palabras de FERNÁNDEZ CUEVAS sobre la Sentencia de la Audiencia Provincial de Salamanca de 23 de junio de 1982: «si proceso sobre hechos tan claros finaliza con una absolución es que el delito fiscal ha venido a dar en lo que se conoce entre los juristas como “el delito imposible”» (vid. FERNÁNDEZ CUEVAS, A., «El delito fiscal, ¿delito imposible?», *Cuadernos de Documentación I Delito Fiscal*, Dirección General de lo Contencioso del Estado, Gabinete de Estudios, s/l, s/f, pág. 273).

<sup>51</sup> Se realizaron comentarios a este pronunciamiento de la Audiencia coruñesa. Vid. BANACLOCHE PÉREZ, J., «Dolo y cuantía como requisitos en la calificación del delito fiscal», *op. cit.*, págs. 327 y ss. Vid. también DEL POZO LÓPEZ, J., «La primera Sentencia condenatoria por delito fiscal», *Crónica Tributaria*, núm. 44, 1983, págs. 331 y ss.

El «panorama jurisprudencial no parecía muy alentador» (RANCAÑO MARTÍN, M.<sup>a</sup> A., *El delito de defraudación tributaria*, Marcial Pons, Madrid, 1997 pág. 28).

<sup>52</sup> Vid. BAJO FERNÁNDEZ, M., *Manual de Derecho Penal. Parte Especial (Delitos patrimoniales y económicos)*, *op. cit.*, pág. 424; «Delitos contra la Hacienda Pública», *op. cit.*, pág. 133; más recientemente, con BACIGALUPO SAGGESE, S., *Delitos contra la Hacienda pública*, *op. cit.*, pág. 4; *Derecho Penal Económico*, *op. cit.*, pág. 203. BAJO ha considerado que reviste «cierta hipocresía» atribuir el fracaso de esta figura a la Administración de Justicia, y es que el tipo nació con una «vocación de inaplicación», en definitiva, se obstaculizó su aplicación jurisdiccional (págs. 426 y 135 de los dos trabajos citados en primer lugar, respectivamente); en el mismo sentido AYALA GÓMEZ, I., *El delito de defraudación tributaria: artículo 349 del Código Penal*, *op. cit.*, pág. 402.

<sup>53</sup> En el análisis de lo que podríamos denominar «andadura normativa» hacia la reforma, resulta interesante la lectura de IBÁÑEZ CASADO, J., «Delito fiscal-delitos contra la Hacienda Pública», *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública*, núm. 177, 1985, págs. 566 y ss.

DE LA PEÑA VELASCO resumía en un «doble orden de consideraciones» las causas que, por otro lado también según la mencionada Exposición de Motivos, justificaban la reforma: “(...) de una parte, la práctica inaplicación del anterior artículo 319 del Código Penal –lo cual ha producido que el citado precepto no haya cumplido la misión de «prevención general a que tiende todo precepto penal»–, y de otra parte, y abundando en estas consideraciones, las dificultades de orden práctico que, para la perseguibilidad del delito fiscal, ocasionaba la redacción del artículo 37 de la Ley 50/1977 citada, que exigía el «agotamiento de la vía administrativa antes de que la propia Administración tributaria, única legitimada para ello, promoviera el ejercicio de la acción penal», lo cual era, ciertamente, «un obstáculo para el correcto funcionamiento del mecanismo procesal y sustantivo» relativo al delito en cuestión”.<sup>54</sup>

### C) LAS REFORMAS DE 1985 EN LA NORMATIVA PENAL Y PROCEDIMENTAL TRIBUTARIA APLICABLE ANTE POSIBLES DELITOS CONTRA LA HACIENDA PÚBLICA. LA SUPRESIÓN DEL REQUISITO DE FIRMEZA EN LA ACTUACIÓN ADMINISTRATIVA PARA LA PERSECUCIÓN DE LOS DELITOS TRIBUTARIOS

#### a) Los «delitos contra la Hacienda Pública»

El único artículo de la Ley Orgánica 2/1985, de 29 de abril, dio una nueva rúbrica, «Delitos contra la Hacienda Pública», al Título VI del Libro II del Código Penal de 1973, y estableció que en dicho Título se recogerían los artículos 349, 350 y 350 bis, dentro de un Capítulo único, y con la siguiente redacción<sup>55</sup>:

«Artículo 349. El que defraudare a la Hacienda estatal, autonómica o local, eludiendo el pago de tributos o disfrutando indebidamente de beneficios fiscales, siempre que la cuantía de la cuota defraudada o del beneficio fiscal obtenido exceda de 5.000.000 de pesetas, será castigado con la pena de prisión menor y multa del tanto al séxtuplo de la citada cuantía.

A los efectos de determinar la cuantía mencionada en el párrafo anterior, si se tratare de tributos periódicos o de declaración periódica, se estará a lo defraudado en cada período impositivo y, si éste

---

<sup>54</sup> DE LA PEÑA VELASCO, G., «Reflexiones sobre el artículo 349 del Código Penal», *Crónica Tributaria*, núm. 53, 1985, págs. 257-258.

Según CRUZ AMORÓS, la duración de los contenciosos tributarios en vía económico-administrativa chocaba con la agilidad propia del proceso criminal y con el principio de inmediatez en la aplicación del Derecho penal; ello constituyó el «factor principal de la parcial inoperancia» del tipo (CRUZ AMORÓS, M., «Evaluación de la aplicación del delito fiscal en España 1978/84», *op. cit.*, pág. 486). Para ALONSO FERNÁNDEZ, el artículo 37 de la Ley 50 «condenó a la ineficacia» el delito tributario, al establecer la prejudicialidad como requisito necesario para su persecución (ALONSO FERNÁNDEZ, F., «El procedimiento de inspección de los tributos en caso de delitos contra la Hacienda Pública: algunas cuestiones dudosas», *op. cit.*, pág. 197). Además del requisito de procedibilidad como causa de la dificultad práctica de la aplicación del delito fiscal, Simón Acosta ha señalado que el tipo previsto en el artículo 319 del Código Penal «era insuficiente para abarcar todas las conductas defraudatorias de la Hacienda Pública merecedoras de reproche penal, y su definición era susceptible de algunas mejoras técnicas» (SIMÓN ACOSTA, E., *El Delito de Defraudación Tributaria*, Aranzadi, Pamplona, 1998, pág. 16).

<sup>55</sup> «La inclusión de los delitos contra la Hacienda pública en el Código Penal constituye una singularidad de nuestro ordenamiento, en comparación con otros continentales, en los que este tipo, de ilícitos se confinan a leyes especiales» (PÉREZ ROYO, F., *Derecho Financiero y Tributario. Parte General*, Civitas, Madrid, 2001, pág. 284).

fuere inferior a doce meses, el importe de lo defraudado se referirá al año natural. En los demás tributos, la cuantía se entenderá referida a cada uno de los distintos conceptos por los que un hecho imponible sea susceptible de liquidación.

Además de las penas señaladas, se impondrá al responsable la pérdida de la posibilidad de obtener subvenciones públicas o crédito oficial y del derecho a gozar de beneficios o incentivos fiscales durante un período de tres a seis años.<sup>56</sup>

*Artículo 350.* El que obtuviere una subvención o desgravación pública en más de 2.500.000 pesetas, falseando las condiciones requeridas para su concesión u ocultando las que la hubiesen impedido, será castigado con la pena de prisión menor y multa de tanto al séxtuplo de la misma.

El que en el desarrollo de una actividad subvencionada con fondos públicos, cuyo importe supere los 2.500.000 pesetas, incumpliere las condiciones establecidas alterando sustancialmente los fines para los que la subvención fue concedida, será castigado con la pena de prisión menor y con multa del tanto al séxtuplo de la misma.

Además de las penas señaladas, se impondrá al responsable la pérdida de la posibilidad de obtener subvenciones públicas o crédito oficial y del derecho a gozar de beneficios o incentivos fiscales durante un período de tres a seis años.<sup>57</sup>

*Artículo 350 bis.* Será castigado con la pena de arresto mayor y multa de 500.000 a 1.000.000 de pesetas el que estando obligado por Ley tributaria a llevar contabilidad mercantil o libros o registros fiscales:

<sup>56</sup> «Llamamos al supuesto recogido en el artículo 349 delito fiscal –escribió BAJO FERNÁNDEZ– porque se corresponde sustancialmente (...) con el derogado artículo 319 que se ubicó en el Código penal bajo esa misma rúbrica. Por otra parte, esta denominación no dificulta la distinción de los delitos del artículo 349 con el resto de delitos contra la Hacienda Pública que se describen en los artículos 350 y 350 bis, ya que en estos casos se recogen comportamientos de nueva creación con un nombre específico» –BAJO FERNÁNDEZ, M., *Manual de Derecho Penal. Parte Especial (Delitos patrimoniales y económicos)*, op. cit., pág. 429; «Delitos contra la Hacienda Pública», op. cit., pág. 138. Con un retoque en la redacción primigenia debido a la reforma penal de 1995, vid. de dicho autor con BACIGALUPO SAGGESE, S., *Delitos contra la Hacienda pública*, op. cit., pág. 43; *Derecho Penal Económico*, op. cit., pág. 218 («[...] esta denominación facilita la distinción del delito del artículo 305 con el resto de los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social que se describen en el nuevo Título, ya que en estos casos se recogen comportamientos de nueva creación con un nombre específico»).

Se ha referido al tipo del artículo 349 como «delito fiscal propiamente dicho» PALAO TABOADA, C., «Notas sobre el nuevo delito contable-tributario», *Crónica Tributaria*, núm. 53, 1985, pág. 251. APARICIO PÉREZ habla de «delito fiscal típico» en su trabajo «Algunas consideraciones sobre el delito fiscal», *Crónica Tributaria*, núm. 60, 1989, (vid. pág. 141); asimismo en su obra *El Delito Fiscal a través de la Jurisprudencia*, op. cit. (vid. pág. 39). Vid. también FERRÉ OLIVÉ, J.C., «La protección penal de la Hacienda Pública: delito fiscal, fraude de subvenciones y delito contable», *Crónica Tributaria*, núm. 60, 1989, págs. 17 y ss.

Refiriéndose al tipo del artículo 349, MARTÍNEZ PÉREZ señaló que no parecía «muy apropiado» mantener su antigua denominación («delito fiscal»), pues «en el Título VI del Libro II –decía literalmente– se cobijan, en puridad, tres delitos fiscales». Dicho autor consideró aconsejable que se optase por otra nomenclatura, “como por ejemplo «delito de defraudación tributaria», «defraudación fiscal» o «fraude fiscal»”. Vid. MARTÍNEZ PÉREZ, C., El delito de defraudación tributaria (Art. 349), en COBO DEL ROSAL, M. (Dir.); BAJO FERNÁNDEZ, M. (Coord.), *Comentarios a la Legislación Penal*, Tomo VII, trabajo cit., pág. 222.

<sup>57</sup> Como señala APARICIO PÉREZ, el denominado fraude de subvenciones «no es una figura tributaria porque afecta al fraude cometido en el gasto público, con la obtención indebida de fondos públicos por los particulares» (APARICIO PÉREZ, J., *El Delito Fiscal a través de la Jurisprudencia*, op. cit., 1997, pág. 39).

«Con anterioridad [a la reforma penal de 1985], la defraudación de las subvenciones sólo podía sancionarse si en cuanto la acción pudiera subsumirse dentro de los delitos de estafa o falsedad» (TEJERIZO LÓPEZ, J.M., «Los delitos contra la Hacienda Pública en el Derecho Español. Algunos aspectos generales», *XIX Jornadas Latino-Americanas de Direito Tributário*, Livro 2, *A Criminalização das Infracções Fiscais – Comunicações Técnicas*, Associação Fiscal Portuguesa, 1998, pág. 201).

- a) Incumpliera absolutamente dicha obligación en régimen de estimación directa de bases tributarias.
- b) Lleve contabilidades distintas que, referidas a una misma actividad y ejercicio económico, oculten o simulen la verdadera situación de la Empresa.
- c) No hubiere anotado en los libros obligatorios negocios, actos, operaciones o, en general, transacciones económicas o los hubiere anotado con cifras distintas a las verdaderas.
- d) Hubiere practicado en los libros obligatorios anotaciones contables ficticias.

La consideración como delito de los supuestos de hecho a que se refieren las letras c) y d) del apartado anterior requerirá que se hayan omitido las declaraciones tributarias o que las presentadas fueren reflejo de su falsa contabilidad y que la cuantía en más o en menos de los cargos o abonos omitidos o falseados, exceda, sin compensación aritmética entre ellos, de 10.000.000 de pesetas por cada ejercicio económico.»<sup>58</sup>

## b) Aspectos procedimentales de la reforma

La Ley Orgánica 2/1985, de 29 de abril, además del artículo 319 del Código Penal, derogaba el artículo 37 de la Ley 50/1977<sup>59</sup>. Uno de los efectos más destacables de esta medida es la posibilidad de que cualquier persona que tenga conocimiento de un posible delito contra la Hacienda Pública acuda directamente a los tribunales<sup>60</sup>. Con esta reforma, el

---

<sup>58</sup> PÉREZ ROYO tiene escrito: «Las críticas que se dirigen a la tipificación del delito contable, aparte de ciertas incorrecciones técnicas, se centran en la inconveniencia de la propia opción de política legislativa, que muchos autores consideran reñida con las exigencias del principio de intervención mínima (...) aparece como contradictorio que se extienda la intervención penal a la sanción de comportamientos de simple peligro, de “peligro hipotético”, como serían las infracciones de los deberes de contabilidad» (PÉREZ ROYO, F., «Los delitos contra la Hacienda Pública: Opciones de política legislativa en su regulación y cuestiones sobre su aplicación», en *XIX Jornadas Latino-americanas de Direito Tributário*, Livro 1b, *A Criminalização das Infracções Fiscais*, Associação Fiscal Portuguesa, 1998, págs. 18-19). Ténganse presentes, en este sentido, las palabras de MARTÍNEZ PÉREZ: «(...) la obtención de recursos públicos mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad constituye un objeto jurídico que precisa de una enérgica tutela penal, la cual posiblemente no sea proporcionada por el delito del artículo 349; pero ello no autoriza sin más a recurrir a principios de peligro, cuya conveniencia puede resultar discutible» –*vid.* MARTÍNEZ PÉREZ, C., El delito de defraudación tributaria (Art. 349), en COBO DEL ROSAL (Dir.); BAJO FERNÁNDEZ, M. (Coord.), *Comentarios a la Legislación Penal*, Tomo VII, trabajo *cit.*, págs. 358-359–.

<sup>59</sup> Según APARICIO PÉREZ, antes de que fuera expresamente derogado en 1985, el artículo 37 había perdido ya su vigencia con la promulgación de nuestra Carta Magna; este autor cita al respecto Auto de la Audiencia Provincial de Castellón de 23 de diciembre de 1987 (APARICIO PÉREZ, J., *El delito fiscal a través de la jurisprudencia*, *op. cit.*, págs. 213-214).

<sup>60</sup> «La hipótesis de que sea un particular quien pone directamente en conocimiento de los Tribunales hechos constitucionales de delito fiscal no es tan inverosímil y ya se ha producido varias veces cuando esas conductas están vinculadas a otros delitos que perjudican al particular denunciante», escribió HERNÁNDEZ MARTÍN, V., «Problemas procesales del delito contra la Hacienda Pública», *Crónica Tributaria*, núm. 60, 1989, nota 21, pág. 99.

Sin embargo, en la mayor parte de los casos la Administración tributaria será quien inicie el proceso, pues dispondrá de «prácticamente todos los datos necesarios para ello»; *vid.* HUESCA BOADILLA, R., «El procedimiento para sancionar las infracciones tributarias: una sistematización», *Crónica Tributaria*, núm. 57, 1986, pág. 55. *Vid.* también GONZÁLEZ VADILLO, I., «Papel de la Inspección de los tributos en los delitos contra la Hacienda Pública», *Gaceta Fiscal*, núm. 165, 1998, pág. 152; BERMEJO RAMOS, J., «La Administración tributaria y los delitos contra la Hacienda Pública», *Crónica Tributaria*, núm. 60, 1989, pág. 111; «El delito fiscal: aspectos procedimentales», *Tribuna Fiscal*, núm. 4, 1991, pág. 59. «(...) en la práctica –escribió GARCÍA AÑOVEROS a principios de los años noventa–, el delito fiscal es un delito que sólo se puede perseguir judicialmente si la Administración fi-

delito de defraudación tributaria se reconduce al «régimen procesal penal general», de modo que el proceso puede iniciarse «por denuncia o querrela o bien por conocimiento del juez sobre los hechos, ya sea por él mismo, ya por notificación de la Hacienda Pública»<sup>61</sup>.

Otro aspecto sobresaliente de la reforma fue también, sin duda, la supresión de la tan criticada «prejudicialidad tributaria» (denominación, insistimos, impropia) de carácter necesario; desaparecería el requisito de firmeza de la actuación administrativa como presupuesto indispensable para la persecución penal de los hechos presuntamente constitutivos de delito contra el Erario Público<sup>62</sup>. Y la modificación del artículo 77 de la Ley General Tributaria (operada unos días antes que la penal, en virtud de la Ley 10/1985, de 26 de abril<sup>63</sup>)

---

nanciera decide perseguirlo, y cuando y en los supuestos en que ella lo decide» (GARCÍA AÑOEROS, J., «Los poderes de comprobación, la actividad de liquidación y la discrecionalidad de la Administración Financiera», *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 76, 1992, pág. 613).

*Vid.*, tras las reformas de 1995, VALIENTE CALVO, P., «Algunas consideraciones sobre la ley de derechos y garantías del contribuyente y la prescripción del delito fiscal», *Revista del Instituto de Estudios Económicos*, núms. 2-3, 1998, pág. 550.

BOIX REIG y BUSTOS RAMÍREZ, por su parte, han advertido de que si bien la Administración tributaria tiene un papel relevante en la persecución de los delitos contra la Hacienda Pública, éste no es determinante (*vid.* BOIX REIG, J.; BUSTOS RAMÍREZ, J., *Los delitos contra la Hacienda Pública. Bien jurídico y tipos legales*, Tecnos, Madrid, 1987, pág. 110).

Al iniciarse los años noventa, señalan LACASA SALAS y DEL PASO BENGOA que en el «supuesto especial» de que el procedimiento por delito contra la Hacienda Pública se inicie sin haber intervenido la Inspección tributaria, el artículo 66, apartado 5, del Real Decreto 969/1986 prevé el cese de las actuaciones inspectoras que se pudieran estar desarrollando por los mismos hechos, y la puesta a disposición judicial de los documentos resultantes de lo actuado (LACASA SALAS, J.H.; DEL PASO BENGOA, J.M.<sup>a</sup>, *Procedimiento General de la Inspección de los Tributos. Comentarios al Reglamento General de la Inspección de los Tributos*, CISS, Valencia, 1990, pág. 384).

<sup>61</sup> PONT I CLEMENTE, J.F., «La supresión de la prejudicialidad necesaria en el proceso penal tributario», *op. cit.*, pág. 1242.

El artículo 370 del Proyecto de Ley Orgánica de nuevo Código Penal, publicado en el Boletín Oficial de las Cortes Generales de 17 de enero de 1980 incluía la siguiente previsión: «Cuando la autoridad judicial tuviere conocimiento, ya sea de oficio o en virtud de denuncia o querrela, de un hecho que pudiera revestir los caracteres de delito fiscal, antes de proceder por el mismo reclamará a la Administración tributaria los antecedentes necesarios, si ésta no los hubiere ya remitido». CASADO HERRERO nos da noticia de ello y, si bien califica la perseguibilidad del delito a instancia exclusivamente de la Administración tributaria como «muy conveniente tamiz», aporta argumentos tranquilizadores favorables a la configuración del delito fiscal como delito público en su trabajo «El delito fiscal en el Proyecto de Código Penal», *op. cit.* (*vid.* págs. 68-69, 71-72).

<sup>62</sup> VILA MAYO se manifestó contrario a la eliminación de este presupuesto; y ello porque, a su juicio, dicho requisito propiciaba la satisfacción del crédito tributario, y porque facilitaba la represión criminal de los ilícitos (este autor no perdía de vista la tipificación penal «en blanco» de los mismos) —«El nuevo delito fiscal», *op. cit.*, pág. 1.040—. FERREIRO LAPATZA, por su parte, ha mostrado extrañeza ante la supresión de la prejudicialidad tributaria operada en 1985: «El juez penal queda así convertido, por obra de la ley, también en especialista en Derecho tributario» (*vid.* FERREIRO LAPATZA, J.J., «Política fiscal y delitos contra la Hacienda Pública», *Quincena Fiscal*, núm. 21, 1999, págs. 13-14; AA.VV., *El Asesor Fiscal ante el nuevo siglo*, Asociación Española de Asesores Fiscales, Madrid, 2000, págs. 63-64).

En su trabajo «Observaciones sobre los nuevos delitos contra la Hacienda Pública», *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública*, núm. 178, 1985, págs. 757-758, LAMARCA PÉREZ señala que si bien la supresión de la prejudicialidad necesaria contaba con el apoyo de la generalidad de la doctrina, tuvo una «seria oposición parlamentaria»; se desconfiaba de la preparación técnica de la judicatura para llegar a una comprensión profunda de algunos supuestos de evasión y, por otro lado, se temía el abuso de la acción pública.

<sup>63</sup> Resulta ilustrativa la exposición que de las reformas tributaria y penal de 1985 hiciera MONTEJO VELLILA en «Tramitaciones parlamentarias de la modificación parcial de la Ley General Tributaria y de la reforma del Código Penal en materia de delitos contra la Hacienda Pública», *Revista Española de Derecho Financiero*, núms. 47-48, 1985, págs. 501 y ss.

fue una pieza clave en la eliminación de dicha «prejudicialidad»; el apartado 6, inexistente hasta esa fecha (inicialmente este artículo tenía sólo tres números), establecía en su primer párrafo: «En los supuestos en que las infracciones pudieran ser constitutivas de los delitos contra la Hacienda Pública regulados en el Código Penal, la Administración pasará el tanto de culpa a la jurisdicción competente y se abstendrá de seguir el procedimiento sancionador mientras la autoridad judicial no dicte sentencia firme»<sup>64</sup>.

El retraso en la persecución del delito era un peligro cierto, y por ello 1985 marcó un hito en esta cuestión. La reforma no evitaba, en principio, el planteamiento de cuestiones prejudiciales devolutivas, sobre la base del artículo 4 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal<sup>65</sup>; lo que sí parece es que la paralización del procedimiento administrativo de liquidación impedía de facto dicha prejudicialidad, ya que resultaba imposible entablar una *litis* por un acto inexistente<sup>66</sup> (y esto

<sup>64</sup> El párrafo segundo estableció: «La sanción de la autoridad judicial excluirá la imposición de sanción administrativa». Y el tercero: «De no haberse estimado la existencia de delito, la Administración continuará el expediente sancionador en base a los hechos que los Tribunales hayan considerado probados».

Por todo ello, se dijo que la «prejudicialidad tributaria» quedaba sustituida por una «prejudicialidad penal». En este sentido se pronunciaron GARCÍA ASENSIO, S.; IBARRA IRAGÜEN, J.; SERRANO GUTIÉRREZ, A.; BERMEJO RAMOS, J., «La nueva regulación de los delitos contra la Hacienda Pública», *Crónica Tributaria*, núm. 53, 1985, págs. 105-106. *Vid.* también MARTÍNEZ-PEREDA RODRÍGUEZ, J.M., «Los delitos contra la Hacienda Pública en el Código Penal español», *op. cit.*, pág. 181.

<sup>65</sup> ARGILÉS Y GARCÉS DE MARCILLA, J.L., «Los principios de aplicación de las infracciones tributarias: posiciones jurisprudenciales», *Crónica Tributaria*, núm. 53, 1985, pág. 29; HERNÁNDEZ MARTÍN, V., «Problemas procesales del delito contra la Hacienda Pública», *op. cit.*, pág. 98. En la doctrina penal, BOIX REIG, J.; BUSTOS RAMÍREZ, J., *Los delitos contra la Hacienda Pública. Bien jurídico y tipos legales*, *op. cit.*, págs. 110-111.

BAJO FERNÁNDEZ ha abogado por la competencia del juez penal; dicho autor se ha referido, incluso, a la posible creación de «un Juzgado especializado» en materia de delito fiscal, y a favor, asimismo, de una policía judicial también especializada. *Vid.* BAJO FERNÁNDEZ, M., *Manual de Derecho Penal. Parte Especial (Delitos patrimoniales y económicos)*, *op. cit.*, pág. 427; «Delitos contra la Hacienda Pública», *op. cit.*, págs. 136-137; más recientemente con BACIGALUPO SAGGESE, S., *Delitos contra la Hacienda pública*, *op. cit.*, pág. 11; *Derecho Penal Económico*, *op. cit.*, pág. 208. AYALA GÓMEZ, por su parte, se decantó por la vía contencioso-administrativa; ahora bien, proponía este autor una reforma procesal en materia tributaria que limitase los plazos de resolución en dicho ámbito jurisdiccional (*vid.* AYALA GÓMEZ, I., *El delito de defraudación tributaria: artículo 349 del Código Penal*, *op. cit.*, pág. 403).

<sup>66</sup> *Vid.* PONT I CLEMENTE, J.F., «La supresión de la prejudicialidad necesaria en el proceso penal tributario», *op. cit.*, págs. 1254 y ss. «Sólo en el supuesto más probable, aunque posible –leemos en la página 1.256–, de que el proceso penal se hubiera iniciado existiendo en fase de resolución o en plazo para su interposición un recurso económico-administrativo o contencioso-administrativo sobre materia tributaria relevante para el caso penal, podría aplicarse el (...) artículo 4 de la LECrim». En relación con la posible virtualidad del mencionado artículo 4 *vid.* también RUIZ Y GÓMEZ DE BONILLA, E., «Breves reflexiones sobre algunos aspectos del nuevo artículo 349 del Código Penal y de sus antecedentes», *Crónica Tributaria*, núm. 53, 1985, pág. 296; CARRETERO PÉREZ, A., «El sentido actual de los delitos contra la Hacienda Pública», *Crónica Tributaria*, núm. 53, 1985, pág. 60; NOREÑA SALTO, J.R., «La elusión del pago de tributos: principales problemas interpretativos», *Crónica Tributaria*, núm. 53, 1985, pág. 247.

Ante la redacción dada en 1985 al artículo 77 de la Ley General Tributaria, concretamente a su apartado 6, JORDANA DE POZAS GONZÁLEZ y LESMES SERRANO señalaron que no existía posibilidad práctica de plantear una cuestión prejudicial devolutiva «por la sencilla razón de que no existe –escribieron– acto administrativo que pueda ser impugnado ante la jurisdicción contencioso administrativa, con excepción de la resolución que adoptan los Delegados Especiales de Hacienda o los Directores Generales decidiendo que las actuaciones pasen a la jurisdicción penal competente, pues aunque se trata de un acto de trámite, es susceptible de impugnación según el artículo 37 de la Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, porque implica suspender la continuación de la vía administrativa». Dichos autores indicaron que las cuestiones prejudiciales se propondrían dentro del proceso penal con carácter no devolutivo. *Vid.* JORDANA DE POZAS GONZÁLEZ, L.; LESMES SERRANO, C., «El Mi-

mismo sucedería en la actualidad<sup>67</sup>). En definitiva, se planteaba la necesidad de hacer frente a la eventual prescripción de la acción penal, consecuencia de una posible dilación temporal de la vía administrativa previa al proceso<sup>68</sup>.

A partir del 20 de mayo de 1985, fecha en la que entró en vigor la Ley Orgánica a la que aludimos (la Ley 10/1985, de modificación parcial de la Ley General Tributaria, lo hizo el mismo día de su publicación en el Boletín Oficial del Estado, que tuvo lugar el 27 de abril), quedaba erradicada la prejudicialidad administrativa necesaria<sup>69</sup>. La doctrina señaló que procedía, sin cumplir ese requisito, iniciar un proceso penal incluso por hechos a los que correspondía aplicar el tipo de 1977; se alegaba que ello no era contrario al artículo 9.3 de la Constitución (irretroactividad de las disposiciones sancionadoras no favorables o restrictivas de derechos individuales), y también se invocaba el referido artículo 77.6 de la Ley General Tributaria<sup>70</sup>. Sin embargo, los órganos jurisdiccionales no sostu-

---

nisterio Fiscal ante los delitos contra la Hacienda Pública», en AA.VV., *Jornadas sobre Infracciones Tributarias: Aspectos Administrativos y Penales*, Centro de Estudios Judiciales, Colección Cursos, Vol. 2, Ministerio de Justicia, Madrid, 1988, págs. 100 y ss. (el texto transcrito lo hemos tomado de las págs. 103-104). Comentando el desarrollo reglamentario del artículo 77.6 en el Real Decreto 2631/1985, HUESCA BOADILLA señaló que la ausencia de liquidación evitaba la prejudicialidad tributaria y, por tanto, que entrase en juego el artículo 4 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal (HUESCA BOADILLA, R., «El procedimiento para sancionar las infracciones tributarias: una sistematización», *op. cit.*, pág. 56). ALONSO FERNÁNDEZ constata una casi total eliminación de las cuestiones prejudiciales *ex* artículo 4 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal, a raíz de la reforma de 1985, en su trabajo «El procedimiento de inspección de los tributos en caso de delitos contra la Hacienda Pública: algunas cuestiones dudosas», *op. cit.* (*vid.* págs. 199-200).

<sup>67</sup> Tras las reformas de 1995, *vid.* APARICIO PÉREZ, J., *El Delito Fiscal a través de la Jurisprudencia*, *op. cit.*, págs. 216-217.

<sup>68</sup> GARCÍA ASENSIO, S.; IBARRA IRAGÜEN, J.; SERRANO GUTIÉRREZ, A.; BERMEJO RAMOS, J., «La nueva regulación de los delitos contra la Hacienda Pública», *op. cit.*, pág. 105.

Ahora bien, ante la nueva situación, no se ha de perder de vista el inconveniente de índole temporal al que se refirió AYALA GÓMEZ: «(...) en la actualidad —escribió en 1988— puede iniciarse el proceso penal autónomamente, pero existe el riesgo y peligro de que la extensión de la prejudicialidad haga retardar su culminación, lo que, evidentemente, supone un hándicap para la consecución de los fines de prevención general» (*vid.* AYALA GÓMEZ, I., *El delito de defraudación tributaria: artículo 349 del Código Penal*, *op. cit.*, págs. 402-403).

<sup>69</sup> La Audiencia Nacional, frente a una pretendida vulneración del derecho a la igualdad por hechos relativos al ejercicio 1984, violación supuestamente debida a la supresión de la prejudicialidad administrativa necesaria, establece en Sentencia de 24 de junio de 1985, Fundamento de Derecho 3.º: «Cierto que ello [la supresión de dicha prejudicialidad] comporta una diferencia en el procedimiento de investigación en cuanto el paso a la fase penal de éste se adelanta pero tal diferencia no puede considerarse que no sea objetiva y razonable». Y es que obedece, según la Audiencia Nacional, a los principios de *non bis in idem* y de preferencia del juicio penal, y a la «aplicación inmediata de la obligación de denunciar la comisión de un delito»; además, «acorta el procedimiento al eliminar la fase de resolución administrativa y los recursos contra la misma». Continúa la Audiencia: «Por último, la aplicación de la ley nueva no parece que pueda determinar un trato diferencial para los hechos relativos al ejercicio de 1984 (que es el considerado por el recurrente) en cuanto se aplicaría a todos ellos y no a los de un cierto período al haberse publicado en abril de 1985, y no poder tener otro punto de partida que las declaraciones tributarias de aquel ejercicio». El Tribunal Supremo, en Sentencia de 24 de febrero de 1989 (R.A. 1149), Fundamento de Derecho 1.º, sustancialmente confirma el criterio de la Audiencia Nacional. Puede consultarse *Impuestos-I*, 1989, págs. 499 y ss., y 736 y ss.

<sup>70</sup> *Vid.* en este sentido JORDANA DE POZAS GONZÁLEZ, L., «El Ministerio fiscal ante los delitos contra la Hacienda Pública», *Crónica Tributaria*, núm. 60, 1989, págs. 63-64; y anteriormente, con LESEMES SERRANO en el trabajo del mismo título publicado en AA.VV., *Jornadas sobre Infracciones Tributarias: Aspectos Administrativos y Penales*, Centro de Estudios Judiciales, Colección Cursos, Vol. 2, Ministerio de Justicia, Madrid, 1988, págs. 97-98.

vieron un criterio unánime al respecto. Por ejemplo, la Sentencia de la Audiencia Provincial de Barcelona, de 3 de abril de 1989, mantuvo el carácter favorable, para el reo, de la prejudicialidad, y se decantó por ésta; no fue ese, sin embargo, el criterio de la Audiencia Provincial de Castellón en Auto de 23 de diciembre de 1987<sup>71</sup>.

### c) El escaso éxito de la lucha penal contra el fraude

La reforma en materia de delitos tributarios de 1985 se traduce en un escaso número de sentencias condenatorias. GORDILLO ÁLVAREZ-VALDÉS apunta como causas de ello la falta de colaboración de la Administración tributaria con los órganos jurisdiccionales; la economía internacionalizada, con la existencia de paraísos fiscales; el componente financiero de este tipo de delitos; la discusión doctrinal sobre la comisión omisiva, así como sobre el elemento subjetivo del injusto, el momento de la consumación y los actos preparatorios; la prolija normativa tributaria; y también la dificultad inherente a la determina-

---

Sobre el requisito de prejudicialidad tributaria necesaria destacamos la siguiente afirmación de LÓPEZ GETA: «(...) resulta muy comprometido mantener que su no aplicación a los delitos cometidos durante la vigencia del artículo 319 del Código Penal, *constituya una restricción de los derechos individuales*, puesto que sería atribuir este efecto a la intervención de un Tribunal de Justicia» (LÓPEZ GETA, J.M.<sup>2</sup>, «Los delitos contra la Hacienda Pública», *Impuestos-I*, 1989, págs. 46-47).

También QUEROL GARCÍA señaló que, con la entrada en vigor de la Ley Orgánica 2/1985, quedaba erradicada la prejudicialidad tributaria necesaria. Ahora bien, según esta autora, el carácter público de los delitos tributarios, a raíz de la reforma, implicaba una limitación de los derechos individuales, «al disminuir la seguridad jurídica del encausado –señaló– en un punto que la Constitución reconoce como capital, cual es la posibilidad de ser castigado»; de ahí que a juicio de QUEROL GARCÍA, y sobre la base del artículo 9.3 de nuestra Carta Magna, el principio *tempus regit actum* no fuera aplicable a la configuración de los delitos como públicos (por lo tanto, dicho principio se aplicaría únicamente a la eliminación de la prejudicialidad tributaria necesaria); «en los procesos que se inicien con posterioridad a la entrada en vigor de la Ley Orgánica 2/85 –escribió– pero por conductas realizadas con anterioridad, la legitimación para su inicio sigue quedando reservada a la Administración». *Vid.* QUEROL GARCÍA, M.<sup>2</sup> T., *Régimen de infracciones y sanciones tributarias*, Deusto, Bilbao, 1991, págs. 211 y ss.; y con anterioridad, de esta misma autora, «Cuestiones procesales en la nueva regulación de los delitos contra la Hacienda Pública», *Carta Tributaria Monografías*, núm. 56, 1987, págs. 6 y ss.

Sin embargo, en la Comunicación de la Subdirección General de Inspección Centralizada, de la Dirección General de Inspección Financiera y Tributaria, de 16 de diciembre de 1986, sobre criterios a seguir en las actuaciones relativas a posibles delitos contra la Hacienda Pública (1. Período Transitorio, 1.1 Procedimiento a seguir), se estableció: “La normativa procesal que debe aplicarse en el «antiguo» delito fiscal parece que es siempre la nueva”; MARTÍNEZ IZQUIERDO argumentó a favor de este criterio (en su doble vertiente: innecesariedad de agotar la vía administrativa, y de que el delito se persiguiera únicamente a instancia de la Administración) en su trabajo «Los delitos contra la Hacienda Pública en los diferentes impuestos», *Gaceta Fiscal*, núm. 48, 1987, págs. 115-116.

<sup>71</sup> SILVA SÁNCHEZ nos recuerda que, en Sentencia de 3 de abril de 1989, la Sección 6.<sup>a</sup> de la Audiencia Provincial de Barcelona declaró la necesidad de firmeza en la actuación administrativa para los delitos fiscales cometidos antes de la reforma de 1985. Señala esta autora que, sin embargo, la jurisprudencia mayoritaria negó la vigencia de dicho requisito; *vid.* en este sentido Sentencias de la Audiencia Nacional de 23 de septiembre y 8 de octubre de 1988, Sala 3.<sup>a</sup>, Sec. 1.<sup>a</sup>; de la Sección 1.<sup>a</sup> de la Audiencia Provincial de Palmas, de 14 de diciembre de 1989; o de la Audiencia Provincial de Madrid, de 28 de septiembre de 1990. SILVA SÁNCHEZ, M.J., «El delito fiscal en la jurisprudencia», *Impuestos-I*, 1991, págs. 160-161. *Vid.* también APARICIO PÉREZ, J., *El Delito Fiscal a través de la Jurisprudencia*, *op. cit.*, págs. 212 y ss.



ción de la cuantía defraudada (si bien la perseguibilidad del delito, a partir de la reforma de 1985, ya no correspondía en exclusiva a la Administración, era ésta quien tenía en su poder los datos necesarios para determinar dicha cuantía)<sup>72 73</sup>.

<sup>72</sup> GORDILLO ÁLVAREZ-VALDÉS I.G., «La perseguibilidad del delito fiscal», *op. cit.*, págs. 10.606-10.608.

Según APARICIO PÉREZ, pasado un lustro de la modificación del Código Penal por la Ley Orgánica 2/1985, de 29 de abril, en materia de delito fiscal, se asistía a «una situación casi idéntica de la que fue causa de la reforma del 85»; y es que los órganos jurisdiccionales «apenas se han pronunciado –escribió– en los más de cuatrocientos expedientes por delitos contra la Hacienda Pública que les habían sido remitidos por la Administración». Vid. APARICIO PÉREZ, J., «La jurisprudencia y la aplicación del delito fiscal; la responsabilidad civil y los incrementos no justificados de patrimonio», *Impuestos-I*, 1990, pág. 273.

<sup>73</sup> Hay que tener en cuenta, también en relación con el escaso éxito en la lucha del fraude tributario, la preocupación manifestada por APARICIO PÉREZ ante la reforma procesal que introdujo la Ley Orgánica 7/1988, de 28 de diciembre, y en virtud de la cual se atribuyó la competencia para conocer de los delitos contra la Hacienda Pública a los Juzgados de lo Penal, y se otorgaba competencia para conocer en apelación en tales supuestos a las Audiencias Provinciales, lo que excluía la posibilidad de casación ante el Tribunal Supremo («[...] se considera procedente mantener la limitación del recurso de casación a las sentencias dictadas por las Audiencias en única instancia –leemos en el Preámbulo–, lo que supondrá una importante disminución del número de sentencias susceptibles de ser recurridas en casación»). «(...) va a existir una enorme variedad de criterios a la hora de interpretar la compleja problemática del delito fiscal –escribió en 1990–. Sin embargo, lo peor no es esta absoluta dispersión que puede darse en la primera instancia, sino el hecho de que se va a hacer imposible la unificación de criterio, pues se ha eliminado la casación ante el Tribunal Supremo y la segunda instancia (...) se agotará con un recurso de apelación ante la Audiencia Provincial». Vid. APARICIO PÉREZ, J., «La jurisprudencia y la aplicación del delito fiscal; la responsabilidad civil y los incrementos no justificados de patrimonio», *op. cit.*, pág. 274.

Este mismo autor ofrece en 1997 una visión más optimista. Aunque valora negativamente la imposibilidad de recurrir en casación ante el Tribunal Supremo, y que la segunda instancia sea resuelta en apelación por las Audiencias Provinciales, hace también una lectura positiva de la reforma procesal, «que se ha traducido –escribe– en una enorme agilización en la tramitación de los expedientes, y que ha supuesto un aumento no sólo del número de sentencias sino de la calidad de su contenido»; y continúa más adelante: «Todo ello ha dado lugar a que podamos contar con casi 260 sentencias sobre delito fiscal, 25 de las cuales son del Tribunal Supremo». APARICIO PÉREZ considera un acierto que, en virtud de las Disposiciones Transitoria Undécima y Final Primera del Código Penal de 1995, se haya restaurado el sistema anterior a la reforma procesal introducida por la Ley Orgánica 7/1988: «(...) al tener el delito fiscal la consideración de delito grave, su conocimiento se sustrae en primera instancia al Juez de lo Penal, para pasar a la Audiencia Provincial, por lo que vamos a asistir de nuevo a la intervención en segunda instancia del Tribunal Supremo, pues cabe recurso de casación contra la decisión de la Audiencia». Este autor celebra la reforma, «dada la complejidad y variedad de cuestiones todavía por resolver». Vid. APARICIO PÉREZ, J., *El Delito Fiscal a través de la Jurisprudencia*, *op. cit.*, págs. 41, 43.

Sin embargo, hemos de tener en cuenta que la Ley 36/1998, de 10 de noviembre, que modifica la Ley de Enjuiciamiento Criminal, elimina otra vez la posibilidad de casación; y es que los delitos contra la Hacienda Pública se encuentran entre aquéllos cuyo conocimiento corresponde a los Juzgados de lo Penal. Ante esta situación, PÉREZ ROYO (1998) advierte que no contaremos con los pronunciamientos del Tribunal Supremo, en esa vía de recurso, a la hora de cerrar las cuestiones que trata en su trabajo (el título pone de manifiesto la situación de «pendencia» de las mismas) «El delito fiscal tras veinte años de su implantación: cuestiones abiertas en torno a su aplicación», *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 100, 1998, pág. 592. Por su parte, GORDILLO ÁLVAREZ-VALDÉS (1999), teniendo en cuenta que las sentencias por delito de defraudación tributaria sólo son recurribles en apelación (no en casación, que unifica criterios), ha alertado sobre el peligro que entraña la posible disparidad en el tratamiento al defraudador fiscal (GORDILLO ÁLVAREZ-VALDÉS I.G., «La perseguibilidad del delito fiscal», *op. cit.*, pág. 10614). Vid. la redacción de los artículos 14.3º y 790 de Ley de Enjuiciamiento Criminal, tras la reforma procesal de 2002.

## D) LAS DOS REFORMAS DE 1995 EN LA NORMATIVA PENAL, Y LA REDACCIÓN DADA ESE AÑO AL ARTÍCULO 77.6 DE LA LEY GENERAL TRIBUTARIA DE 1963. EL ARTÍCULO 180.1 DE LA LEY GENERAL TRIBUTARIA DE 2003

### a) Los delitos contra la Hacienda Pública en la Ley Orgánica 6/1995, de 29 de junio, y en el nuevo Código Penal

En 1995 asistimos a dos eventos sucesivos en materia penal: uno a mediados de año, en virtud de la Ley Orgánica 6/1995, de 29 de junio, por la que se modifican determinados preceptos del Código relativos a los delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social<sup>74</sup>; y otro, la aprobación del nuevo Código Penal por la Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, Código que entraba en vigor a los seis meses de su publicación en el Boletín Oficial del Estado (ésta tuvo lugar el 24 de noviembre de ese mismo año), y cuya trascendencia en el ámbito que nos ocupa fue menor, puesto que en gran medida reproducía los tipos penales reformados meses atrás.

Según la Exposición de Motivos de la citada Ley Orgánica 6/1995, la reforma en materia de delito fiscal obedecía a la necesidad de que su tipificación produjera «los frutos deseados dentro de la política de lucha contra el fraude»; y para ello, era preciso, según el legislador, realizar «una serie de modificaciones normativas» que, por un lado, afectaban al tipo y, por otro, «a la necesaria coordinación entre el ordenamiento penal y el tributario»<sup>75</sup>. En lo relativo a este último aspecto, se estableció la ausencia de responsabilidad criminal siempre que se regularizara la situación tributaria «de manera espontánea, extendiéndose dicha exención a las posibles irregularidades contables u otras falsedades instrumentales en que el sujeto hubiese podido incurrir en relación con la deuda tributaria objeto de regularización». Por otro lado, la citada Ley Orgánica actualizó la cuantía determinante de la comisión del fraude de subvenciones (artículo 350) y del delito contable (artículo 350 bis).

Insistimos en que los tipos penales correspondientes a los delitos contra la Hacienda Pública en el Código hoy vigente castigan esta clase de ilícitos de forma similar a como lo hizo la Ley Orgánica 6/1995. La inclusión expresa de la defraudación a la Hacienda o a los presupuestos comunitarios, y la previsión de penalidades distintas constituyen, sin duda, las diferencias más destacables entre ambas normativas<sup>76</sup>. Por ello, dejaremos cons-

---

<sup>74</sup> Sobre las diferencias entre el Proyecto de Ley 121/69 y la Ley Orgánica 6/1995, *vid.* MERINO CORCÓSTEGUI, A., «Las reformas del Código Penal en materia de delito fiscal y de la Ley General Tributaria. Su incidencia en el régimen sancionador aplicable en el ámbito de las Haciendas Forales», *Revista Técnica Tributaria*, núm. 32, 1996, págs. 107 y ss. Por su interés en relación con el citado Proyecto, nos remitimos también al trabajo de JORDANA DE POZAS GONZÁLEZ, L., «El Proyecto de Ley de modificación del Código Penal en materia de delitos contra la Hacienda Pública», *Revista del Ministerio Fiscal*, núm. 2, 1995, págs. 55 y ss.

<sup>75</sup> Según MUÑOZ BAÑOS, la necesidad de «una nueva regulación de la materia» se vio acrecentada por las modificaciones producidas en «determinados aspectos» del ámbito tributario, como fueron las regularizaciones tributarias permitidas tanto por la Ley General Tributaria como por la Ley 18/1991 (*vid.* MUÑOZ BAÑOS, C., *Infracciones tributarias y delitos contra la Hacienda Pública*, EDESA, Madrid, 1996, pág. 352).

<sup>76</sup> Encontramos una dura crítica a la tipificación de 1995, desde los puntos de vista técnico-jurídico y de política fiscal, en el trabajo de FERREIRO LAPATZA, J.J., «Política fiscal y delitos contra la Hacienda Pública», *Quincena Fiscal*, núm. 21, 1999, págs. 16-17; AA.VV., *El Asesor Fiscal ante el nuevo siglo*, Asociación Española de Asesores Fiscales, Madrid, 2000, págs. 68 y ss.

tancia aquí únicamente de los tipos delictivos tal y como éstos se recogen en el nuevo Código. La redacción literal de los mismos se debe a la Ley Orgánica 15/2003, de 25 de noviembre, por la que se modifica la Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal. Hemos de destacar que dicha reforma en materia de delitos contra la Hacienda Pública, reforma que entra en vigor el 1 de octubre de 2004, actualiza las cuantías delictivas previstas en los tipos.

«Artículo 305.

1. El que, por acción u omisión, defraude<sup>77</sup> a la Hacienda Pública estatal, autonómica, foral o local, eludiendo el pago de tributos, cantidades retenidas o que se hubieran debido retener o ingresos a cuenta de retribuciones en especie obteniendo indebidamente devoluciones o disfrutando beneficios fiscales de la misma forma, siempre que la cuantía de la cuota defraudada, el importe no ingresado de las retenciones o ingresos a cuenta o de las devoluciones o beneficios fiscales indebidamente obtenidos o disfrutados exceda de 120.000 euros<sup>78</sup>, será castigado con la pena de prisión de uno a cuatro años y multa del tanto al séxtuplo de la citada cuantía.

Las penas señaladas en el párrafo anterior se aplicarán en su mitad superior cuando la defraudación se cometiere concurriendo alguna de las circunstancias siguientes:

a) La utilización de persona o personas interpuestas de manera que quede oculta la identidad del verdadero obligado tributario.

b) La especial trascendencia y gravedad de la defraudación atendiendo al importe de lo defraudado o a la existencia de una estructura organizativa que afecte o puede afectar a una pluralidad de obligados tributarios.

Además de las penas señaladas, se impondrá al responsable la pérdida de la posibilidad de obtener subvenciones o ayudas públicas y del derecho a gozar de los beneficios o incentivos fiscales o de la Seguridad Social durante el período de tres a seis años.

2. A los efectos de determinar la cuantía mencionada en el apartado anterior, si se trata de tributos, retenciones, ingresos a cuenta o devoluciones, periódicos o de declaración periódica, se estará a lo defraudado en cada período impositivo o de declaración, y si éstos son inferiores a 12 meses, el importe de lo defraudado se referirá al año natural. En los demás supuestos, la cuantía se entenderá referida a cada uno de los distintos conceptos por los que un hecho imponible sea susceptible de liquidación.

3. Las mismas penas se impondrán cuando las conductas descritas en el apartado 1 de este artículo se cometan contra la Hacienda de la Comunidad Europea<sup>79</sup>, siempre que la cuantía defraudada excediera de 50.000 euros<sup>80</sup>.

4. Quedará exento de responsabilidad penal el que regularice su situación tributaria, en relación con las deudas a que se refiere el apartado primero de este artículo, antes de que se le haya notificado

---

<sup>77</sup> A juicio de ALONSO GONZÁLEZ, “parece conveniente (...) prescindir de una conducta tan ambigua como es la «defraudación» para configurar el tipo”; dicho autor considera «razonable construir el tipo delictivo sobre conductas de ocultación de hechos o falseamiento de declaraciones, reveladoras de una determinada intencionalidad delictiva» (cfr. ALONSO GONZÁLEZ, L.M., «Análisis y valoración del tipo infractor en el delito fiscal y en la infracción tributaria grave», *Quincena Fiscal*, núm. 5, 2003 pág. 20).

<sup>78</sup> «15.000.000 de pesetas», en la redacción anterior.

Sobre la determinación de la cuantía defraudada, resultan interesantes las consideraciones de CHOCLÁN MONTALVO, J.A., «Fundamento y límites del delito fiscal. Una perspectiva armonizadora del ordenamiento jurídico-tributario», *Revista de Contabilidad y Tributación*, Centro de Estudios Financieros, núm. 248, 2003, págs. 119-120.

<sup>79</sup> «Hacienda de las Comunidades», en la redacción anterior. TEJERIZO LÓPEZ habló de «incorrección terminológica»; escribió: «debería utilizarse la expresión Unión Europea» (TEJERIZO LÓPEZ, J.M., «Los delitos contra la Hacienda Pública en el Derecho Español. Algunos aspectos generales», *op. cit.*, pág. 189).

<sup>80</sup> «50.000 ECU», en la redacción anterior.

por la Administración Tributaria la iniciación de actuaciones de comprobación tendentes a la determinación de las deudas tributarias objeto de regularización, o en el caso de que tales actuaciones no se hubieran producido, antes de que el Ministerio Fiscal, el Abogado del Estado o el representante procesal de la Administración autonómica, foral o local de que se trate, interponga querrela o denuncia contra aquél dirigida, o cuando el Ministerio Fiscal o el Juez de Instrucción realicen actuaciones que le permitan tener conocimiento formal de la iniciación de diligencias.

La exención de responsabilidad penal contemplada en el párrafo anterior alcanzará igualmente a dicho sujeto por las posibles irregularidades contables u otras falsedades instrumentales que, exclusivamente en relación a la deuda tributaria objeto de regularización, el mismo pudiera haber cometido con carácter previo a la regularización de su situación tributaria<sup>81, 82</sup>.

#### Artículo 306.

El que por acción u omisión defraude a los presupuestos generales de la Comunidad Europea<sup>83</sup> u otros administrados por ésta, en cuantía superior a 50.000 euros<sup>84</sup>, eludiendo el pago de cantidades que se deban ingresar, o dando a los fondos obtenidos una aplicación distinta de aquella a que estuvieren destinados, será castigado con la pena de prisión de uno a cuatro años y multa del tanto al séxtuplo de la citada cuantía.

#### Artículo 308.

1. El que obtenga una subvención, desgravación o ayuda de las Administraciones públicas de más de 80.000 euros<sup>85</sup> falseando las condiciones requeridas para su concesión u ocultando las que la hubiesen impedido, será castigado con la pena de prisión de uno a cuatro años y multa del tanto al séxtuplo de su importe.

2. Las mismas penas se impondrán al que, en el desarrollo de una actividad subvencionada con fondos de las Administraciones públicas cuyo importe supere los 80.000 euros<sup>86</sup>, incumpla las condiciones establecidas alterando sustancialmente los fines para los que la subvención fue concedida.

3. Además de las penas señaladas, se impondrá al responsable la pérdida de la posibilidad de obtener subvenciones o ayudas públicas y del derecho a gozar de beneficios o incentivos fiscales o de la Seguridad Social durante un período de tres a seis años.

4. Quedará exento de responsabilidad penal, en relación con las subvenciones, desgravaciones o ayudas a que se refieren los apartados primero y segundo de este artículo, el que reintegre las cantidades recibidas, incrementadas en un interés anual equivalente al interés legal del dinero aumentado en dos puntos porcentuales, desde el momento en que las percibió, antes de que se le haya notificado la iniciación de actuaciones de inspección o control en relación con dichas subvenciones, desgrava-

<sup>81</sup> El artículo 61.2 de la Ley General Tributaria, en la redacción dada a este apartado por la Ley 46/1985, de 27 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1986 (Disposición adicional trigésimo primera), estableció que el pago realizado fuera de plazo sin requerimiento previo no llevaría aparejada sanción. En palabras de PÉREZ ROYO, «el problema que, a efectos de la aplicación del tipo penal, se planteaba era el de si esta exención de responsabilidad en los casos de “declaraciones complementarias” (...) resultaba factible también en los casos del delito previsto en el art. 349 (actual 305)». He ahí el antecedente de la excusa absolutoria en cuestión. *Vid.* PÉREZ ROYO, F., «Los delitos contra la Hacienda Pública: Opciones de política legislativa en su regulación y cuestiones sobre su aplicación», *op. cit.*, págs. 12-13.

<sup>82</sup> Sobre las modificaciones que introdujo la Ley Orgánica 6/1995, de 29 de junio, respecto de la tipificación llevada a cabo por la Ley Orgánica 2/1985, de 29 de abril, y sobre las modificaciones introducidas, a su vez, en 1995, por el nuevo Código penal en relación con la Ley Orgánica 6/1995, de 29 de junio, *vid.* APARICIO PÉREZ, A., «Los delitos de defraudación tributaria en el nuevo Código Penal. Artículos 305 a 307 de la Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre», *Impuestos-II*, 1996, págs. 209-210.

<sup>83</sup> «Presupuestos generales de las Comunidades», en la redacción anterior. *Vid.* TEJERIZO LÓPEZ, J.M., «Los delitos contra la Hacienda Pública en el Derecho Español. Algunos aspectos generales», *op. cit.*, pág. 189.

<sup>84</sup> «50.000 ECU», en la redacción anterior.

<sup>85</sup> «10.000.000 de pesetas», en la redacción anterior.

<sup>86</sup> «10.000.000 de pesetas», en la redacción anterior.

ciones o ayudas o, en el caso de que tales actuaciones no se hubieran producido, antes de que el Ministerio Fiscal, el Abogado del Estado o el representante de la Administración Autonómica o Local de que se trate interponga querrela o denuncia contra aquél dirigida.

La exención de responsabilidad penal contemplada en el párrafo anterior alcanzará igualmente a dicho sujeto por las posibles falsedades instrumentales que, exclusivamente en relación a la deuda objeto de regularización, el mismo pudiera haber cometido con carácter previo a la regularización de su situación.

*Artículo 309.*

El que obtenga indebidamente fondos de los presupuestos generales de la Comunidad Europea u otros administrados por ésta, en cuantía superior a 50.000 euros<sup>87</sup>, falseando las condiciones requeridas para su concesión u ocultando las que la hubieran impedido, será castigado con la pena de prisión de uno a cuatro años y multa del tanto al séxtuplo de la citada cuantía.

*Artículo 310.*

Será castigado con la pena de prisión de cinco a siete meses<sup>88</sup> el que estando obligado por ley tributaria a llevar contabilidad mercantil, libros o registros fiscales:

- a) Incumpla absolutamente dicha obligación en régimen de estimación directa de bases tributarias.
- b) Lleve contabilidades distintas que, referidas a una misma actividad y ejercicio económico, oculten o simulen la verdadera situación de la empresa.
- c) No hubiere anotado en los libros obligatorios negocios, actos, operaciones o, en general, transacciones económicas, o los hubiese anotado con cifras distintas a las verdaderas.
- d) Hubiere practicado en los libros obligatorios anotaciones contables ficticias.

La consideración como delito de los supuestos de hecho, a que se refieren los párrafos c) y d) anteriores, requerirá que se hayan omitido las declaraciones tributarias o que las presentadas fueren reflejo de su falsa contabilidad y que la cuantía, en más o menos, de los cargos o abonos omitidos o falseados exceda, sin compensación aritmética entre ellos, de 240.000 euros<sup>89</sup> por cada ejercicio económico.»<sup>90</sup>

## **b) Valoración de la reforma penal. La mayor precisión técnica del artículo 77.6 de la Ley General Tributaria de 1963. El artículo 180.1 de la Ley General Tributaria de 2003**

Al igual que la de 1985, la reforma operada en 1995 no exige tampoco ningún requisito de perseguibilidad. GORDILLO ÁLVAREZ-VALDÉS<sup>91</sup> ha señalado al respecto que «nunca

<sup>87</sup> «50.000 ECUs», en la redacción anterior.

<sup>88</sup> «Pena de arresto de 7 a 15 fines de semana y multa de tres a 10 meses», en la redacción anterior.

<sup>89</sup> «30.000.000 de pesetas», en la redacción anterior.

<sup>90</sup> En 2002, es crítico con la tipificación del delito contable CORTÉS BECHIARELLI —«Se ha importado a dicho texto (con el simple recurso del uso de la fórmula *estando obligado por Ley tributaria a llevar contabilidad mercantil, libros o registros fiscales*) toda una red de disposiciones administrativas que son elevadas, como por ensalmo, a la categoría de ilícitos criminales; y, además, ha de añadirse, de una manera manifiestamente tosca, sin acondicionar ese tránsito a las garantías que al ordenamiento penal, con especial pulcritud, le son exigibles»— (Comentario al artículo 310 del Código Penal, SERRANO GONZÁLEZ DE MURILLO, J.L.; CORTÉS BECHIARELLI, E., *Delitos contra la Hacienda Pública*, Colección Leyes Tributarias Comentadas, CALVO ORTEGA, R., Dir., EDESA, Madrid, 2002, pág. 270).

<sup>91</sup> Vid. GORDILLO ÁLVAREZ-VALDÉS I.G., «La perseguibilidad del delito fiscal», *op. cit.*, págs. 10.608 y ss.

debió existir ese tremendo retroceso» que implicó el artículo 37 de la Ley 50/1977. Para este mismo autor, el aspecto más destacable de la reforma de 1995 lo constituye la posible exención de responsabilidad penal, si se regulariza la situación del obligado tributario con la Hacienda Pública, y ello «limita de forma muy considerable que se puedan iniciar actuaciones por presuntos delitos fiscales»; tal sería el efecto de esta «excusa absolutoria» prevista en la legislación penal «por razones recaudatorias»<sup>92</sup>. La reforma en su conjunto es, según GORDILLO ÁLVAREZ «deficiente», y a juicio de dicho autor «no es de extrañar futuras reformas legislativas en esta materia con el fin de que desaparezcan los actuales obstáculos para perseguir los delitos contra la Hacienda pública».

BOIX REIG<sup>93</sup>, por su parte, constata que «el legislador español ha decidido primar la función recaudatoria, haciendo pasar a un segundo plano el régimen sancionador» administrativo y penal (de ahí la «amplia excusa absolutoria» prevista en el artículo 305)<sup>94</sup>. A juicio de este autor, «la finalidad recaudatoria que informa la nueva política-criminal es clara y congruente con la necesaria tutela del interés jurídico protegido». Por otro lado, destaca como «novedades sustanciales» las siguientes: «la nueva sistematización de estos delitos, la clarificación de los modos de realización de la conducta (resolviendo el problema de la omisión), la referencia expresa a las retenciones y otros conceptos tributarios entre los objetos propios de la conducta defraudatoria, la modificación de la cuantía que delimita el ilícito tributario del penal, la configuración de nuevos tipos agravados y la regulación y consecuencias jurídicas de los supuestos de regularización fiscal»<sup>95</sup>.

Hemos de señalar, por último, que la reforma penal de 1995 se ve acompañada de una mejora en la redacción del artículo 77, apartado 6, de la Ley General Tributaria de 1963.

El artículo 77 contaba inicialmente con tres apartados, y ninguno de ellos hacía referencia al paso del tanto de culpa a la jurisdicción penal ante un posible delito contra el Erario Público. Hubo que esperar a la Ley 10/1985, de 26 de abril, de modificación parcial de nuestra norma básica, para que este artículo contuviera una previsión expresa al respecto; como hemos visto, el apartado 6 disponía lo siguiente:

«En los supuestos en que las infracciones pudieran ser constitutivas de los delitos contra la Hacienda Pública regulados en el Código Penal, la Administración pasará el tanto de culpa a la juris-

---

<sup>92</sup> BACIGALUPO ZAPATER ha señalado que el aumento de la recaudación es claro: «el que se autodenuncia y repara permite la percepción de tributos que, de otra manera, difícilmente se hubieran podido obtener en tan poco tiempo, pues la Administración hubiera tenido, ante todo, que descubrir el hecho, lo que no es tan fácil, y luego ejecutarlo coactivamente contra el infractor» (BACIGALUPO ZAPATER, E., «El nuevo delito fiscal», *Actualidad Penal*, 1995-2, XLVI, marg. 893).

<sup>93</sup> BOIX REIG, J., «Aspectos de la nueva regulación del delito fiscal», AA.VV., SORIANO SORIANO, J.R. (Dir.), *Delitos socioeconómicos en el nuevo Código Penal*, Cuadernos de Derecho Judicial, XX, 1996, Consejo General del Poder Judicial, 1996 (vid. págs. 263-265).

<sup>94</sup> Constata también la primacía de la función recaudatoria GARCÍA MARÍN, C., «Los delitos contra la Hacienda Pública», *Revista de Contabilidad y Tributación*, Centro de Estudios Financieros, núm. 172, 1997, pág. 97.

Insiste en dicha primacía BOIX REIG con MIRA BENAVENT, en la monografía *Los delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social*, Tirant Lo Blanch, Valencia, 2000, pág. 91.

<sup>95</sup> LÓPEZ PÉREZ considera que la nueva redacción consigue, «en lo que se refiere al delito fiscal, un avance legislativo en lo que ya venía aportando desde hace tiempo la doctrina y la jurisprudencia» —LÓPEZ PÉREZ, L.J., «La nueva configuración del Delito Fiscal tras la LO 10/1995 de 23 de noviembre (Código Penal de la Democracia)», *Revista Valenciana de Hacienda Pública Palau 14*, núm. 28, 1997, pág. 208—.

dicción competente y se abstendrá de seguir el procedimiento sancionador mientras la autoridad judicial no dicte sentencia firme.

La sanción de la autoridad judicial excluirá la imposición de sanción administrativa.

De no haberse estimado la existencia de delito, la Administración continuará el expediente sancionador en base a los hechos que los Tribunales hayan considerado probados.»

Poco más de diez años después, la Ley 25/1995, de 20 de julio, que modificó parcialmente la Ley General Tributaria<sup>96</sup>, dio una nueva redacción al referido apartado 6:

«En los supuestos en que la Administración Tributaria estime que las infracciones pudieran ser constitutivas de los delitos contra la Hacienda Pública, pasará el tanto de culpa<sup>97</sup> a la jurisdicción competente y se abstendrá de seguir el procedimiento administrativo mientras la autoridad judicial no dicte sentencia firme, tenga lugar el sobreseimiento o archivo de las actuaciones o se produzca la devolución del expediente por el Ministerio Fiscal.

La sentencia condenatoria de la autoridad judicial excluirá la imposición de sanción administrativa.

De no haberse apreciado la existencia de delito la Administración Tributaria continuará el expediente sancionador con base en los hechos que los Tribunales hayan considerado probados.»

Como señalan PEÑA ALONSO y CORCUERA TORRES, “el apartado 6 responde al mismo contenido de su precedente, añadiendo a la sentencia firme como llave de paso para continuar el procedimiento administrativo «el sobreseimiento o archivo de las actuaciones o se produzca la devolución del expediente por el Ministerio Fiscal», lo que supone una mejora técnica”.<sup>98</sup>

HORMAECHEA SÁNCHEZ, por su parte, destaca que la modificación de 1995 supone el «reconocimiento de las facultades de la Administración Tributaria, para por sí misma ponderar si concurren o no las circunstancias determinantes de la existencia de un delito contra la Hacienda Pública, en orden a la remisión del expediente a la jurisdicción competente»<sup>99</sup>.

<sup>96</sup> BOIX REIG y MIRA BENAVENT, considerando la reforma introducida por la Ley 25/1995, destacan la reducción del ámbito tributario sancionador, en sus dos vertientes administrativa y penal (*vid.* BOIX REIG, J.; MIRA BENAVENT, J., De los delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social, VIVES ANTÓN, T.S. –Coord.–, *Comentarios al Código Penal de 1995*, Vol. II, Tirant Lo Blanch, Valencia 1996, pág. 1483; *Los delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social*, Tirant Lo Blanch, Valencia, 2000, pág. 35).

<sup>97</sup> CORTÉS BECHIARELLI considera que la fórmula «pasará el tanto de culpa» constituye un anacronismo. A su juicio, «bien pudiera hablarse de una vulneración del derecho fundamental a la presunción de inocencia. Porque, en puridad, ¿qué culpa es ésta, si el orden administrativo se ha abstenido para que intervenga el criminal?» –CORTÉS BECHIARELLI, E., Comentario al artículo 310 del Código Penal, SERRANO GONZÁLEZ DE MURILLO, J.L.; CORTÉS BECHIARELLI, E., *Delitos contra la Hacienda Pública*, Comentario *cit.*, pág. 177–.

<sup>98</sup> PEÑA ALONSO, J.L.; CORCUERA TORRES, A., en CAZORLA PRIETO, L.Mª. (Coord.), *La Reforma de la Ley General Tributaria*, McGraw-Hill, Madrid, 1995, pág. 56.

LÓPEZ GETA pone de manifiesto la mayor precisión técnica del artículo 77.6 en su nueva redacción (*vid.* «La Ley 25/1995, de 20 de julio, de modificación parcial de la Ley General Tributaria. Breve comentario a algunas modificaciones introducidas en el texto de la Ley General Tributaria», *Impuestos-II*, 1995, pág. 1445). RUIZ GONZÁLEZ se refiere a una clarificación y mejora de determinados aspectos en «El nuevo régimen de infracciones y sanciones tras la modificación de la Ley General Tributaria (I)», *Carta Tributaria Monografías*, núm. 234, 1995, pág. 6. *Vid.* también BANACLOCHE PÉREZ, J., «El Estatuto del Contribuyente y la reforma de la Ley General Tributaria», *Impuestos-I*, 1996, pág. 127.

<sup>99</sup> HORMAECHEA SÁNCHEZ, J., *Infracciones y sanciones tributarias. Comentarios y cuestiones prácticas*, Lex Nova, Valladolid, 1996, pág. 24.

En la línea de su precedente en la Ley de 1963, el artículo 180.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, establece:

«Si la Administración tributaria estimase que la infracción pudiera ser constitutiva de delito contra la Hacienda Pública, pasará el tanto de culpa a la jurisdicción competente o remitirá el expediente al Ministerio Fiscal, previa audiencia al interesado, y se abstendrá de seguir el procedimiento administrativo que quedará suspendido mientras la autoridad judicial no dicte sentencia firme, tenga lugar el sobreseimiento o el archivo de las actuaciones o se produzca la devolución del expediente por el Ministerio Fiscal.

La sentencia condenatoria de la autoridad judicial impedirá la imposición de sanción administrativa.

De no haberse apreciado la existencia de delito, la Administración tributaria iniciará o continuará sus actuaciones de acuerdo con los hechos que los tribunales hubieran considerado probados, y se reanudará el cómputo del plazo de prescripción en el punto en el que estaba cuando se suspendió. Las actuaciones administrativas realizadas durante el período de suspensión se tendrán por inexistentes.»

Destacamos la previsión expresa de que «se reanudará el cómputo del plazo de prescripción en el punto en el que estaba cuando se suspendió». El legislador explicita, asimismo, que «las actuaciones administrativas realizadas durante el período de suspensión se tendrán por inexistentes». Llama la atención, también, la exigencia expresa de «previa audiencia al interesado» antes de pasar el tanto de culpa o de remitir el expediente al Ministerio Fiscal; exigencia que valoramos muy positivamente.





## II. PLANTEAMIENTO GENERAL DE LA PROBLEMÁTICA QUE SUSCITAN LOS DELITOS CONTRA LA HACIENDA PÚBLICA EN RELACIÓN CON EL ARTÍCULO 24.2 DE LA CONSTITUCIÓN

La doctrina ha puesto de relieve la tensión dialéctica existente entre el deber de colaborar con la Administración tributaria, que tiene su fundamento en el artículo 31.1 de la Constitución («Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos [...]») y cuyo cumplimiento puede ser exigido coactivamente<sup>100</sup>, y los derechos del artículo 24.2 a no autoinculparse y a la presunción de inocencia. Como veremos, en el procedimiento sancionador rigen, aunque con algunos «matices», estos derechos; sin embargo, en el procedimiento inspector, el sujeto se puede ver obligado, bajo amenaza de sanción, a realizar declaraciones autoinculpatorias que tengan luego efectos sancionadores o, incluso, penales<sup>101</sup>. El problema se suscita en relación con la eventual trascendencia en estos ámbitos (sancionador y penal) de aquellos materiales que el sujeto haya aportado bajo coacción, en su afán de eludir la correspondiente sanción tributaria<sup>102</sup>; es evidente que el artículo

---

<sup>100</sup> Refiriéndose a los deberes de colaboración, GÓMEZ CABRERA ha señalado que «para ser tales y resultar operativos, han de ser impuestos *coactivamente*, lo que supone que su incumplimiento pueda ser sancionado» (GÓMEZ CABRERA, C., Comentario al artículo 34 de la Ley 1/1998, AA.VV., *Comentarios a la Ley de Derechos y Garantías de los contribuyentes*, McGraw-Hill, Madrid, 1998, pág. 264 –la cursiva es nuestra–).

Encontramos referencias expresas a la *coactividad* en HERRERA MOLINA, P.M., «Los derechos a guardar silencio y a no declarar contra sí mismo en el procedimiento inspector. Comentario y traducción de la Sentencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos, de 17 de diciembre de 1996, Saunders v. United Kingdom», *Impuestos-II*, 1997; AGUALLO AVILÉS, A.; GARCÍA BERRO, F., «Deber de colaborar con la Administración Tributaria y derecho a no autoincriminarse: un conflicto aparente», AA.VV., *El Asesor Fiscal ante el nuevo siglo*, Asociación Española de Asesores Fiscales, Madrid, 2000; AGUALLO AVILÉS, A., «Aproximación al contenido constitucional de los derechos a la intimidad y a no autoincriminarse: una interpretación constitucional de las SSTC 110/1984 y 76/1990», *Quincena Fiscal*, núms. 21-22, 2003.

<sup>101</sup> En palabras de MESTRE DELGADO, el conflicto se presenta como «colisión entre dos intereses constitucionalmente protegidos: por un lado, la salvaguarda de la propia seguridad individual (arts. 17.3 y 24.2) y, por otro, el interés estatal en la distribución equitativa del sostenimiento de los gastos públicos (art. 31), ya que la obligación de proporcionar datos tributarios se entiende jurídicamente (al menos así lo ha hecho el Tribunal Constitucional español en Sentencia de 26 de noviembre de 1984 y Auto de 23 de julio de 1986 y, en el ámbito del derecho comparado, el Tribunal Constitucional Federal Alemán, en Sentencia de su Sala Segunda de 17 de julio de 1984 –*caso Flick*–) como un instrumento dirigido a la consecución del objetivo de lograr esa distribución equitativa del sostenimiento de los gastos públicos» (MESTRE DELGADO, E., *La Defraudación Tributaria por Omisión*, Ministerio de Justicia, Madrid, 1991, págs. 131-132).

<sup>102</sup> En principio, no plantean problemas al respecto los datos consignados en declaraciones y autoliquidaciones; como afirma HERRERA MOLINA, «ordinariamente la declaración constituye el presupuesto lógico del pago del tributo y sería absurdo que los datos reflejados en ellas no pudieran utilizarse para sancionar las infracciones –o delitos– cometidos mediante la propia declaración»; ciertamente “no se «declara contra uno mismo», sino que se refleja el ilícito en el instrumento utilizado para cometerlo”. –Sin embargo, a juicio de este autor, el problema existe en dos supuestos: «a) cuando la declaración tributaria se utilice como prueba para perseguir un hecho que *no constituya delito tributario* [Habrá para quien pueda arrojar alguna luz la Sentencia dictada en el

24.2 del texto constitucional se puede ver seriamente afectado<sup>103</sup>. La negativa del obligado tributario a colaborar con la Administración le puede resultar beneficiosa si, a pesar de que se sanciona su actitud, los órganos administrativos no llegan a conocer ciertos datos que pueden determinar la imposición de una sanción más grave, o incluso de una condena penal por delito contra la Hacienda Pública<sup>104</sup>.

Si bien en Italia no se ha suscitado en cuanto tal el problema que constituye el objeto de nuestro estudio, consideramos oportuno señalar aquí que la Constitución de dicho Estado consagra el derecho de defensa en su artículo 24, apartado 2 («La difesa è diritto inviolabile in ogni stato e grado del procedimento»), y que, con carácter general, para SCAPARONE<sup>105</sup> nin-

---

asunto *Garner v. United States* —«(...) el tribunal concluye que el contenido de la declaración tributaria sí puede utilizarse contra su autor, pues en el momento de realizarla no puede acogerse a la Quinta Enmienda, ya que en aquel momento no había sido acusado de delito alguno»; texto de APARICIO PÉREZ, J., *La lucha contra el fraude fiscal en U.S.A.: Los Agentes Especiales*, Ibídem, Madrid, 1993, págs. 110-111—, y b) cuando la declaración de un tributo se utilice como prueba para perseguir delitos o infracciones tributarias relativas a otros tributos»; y es que, en ambos casos, «la declaración no constituye el instrumento para la comisión del ilícito, sino un medio de prueba suministrado de forma coactiva a la Administración».— Vid. HERRERA MOLINA, P.M., «Los derechos a guardar silencio y a no declarar contra sí mismo en el procedimiento inspector. Comentario y traducción de la Sentencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos, de 17 de diciembre de 1996, *Saunders v. United Kingdom*», *op. cit.*, págs. 1086-1087. En la línea de HERRERA MOLINA, *vid.* también GÓMEZ CABRERA, C. Comentario al artículo 34 de la Ley 1/1998, en AA.VV., *Comentarios a la Ley de Derechos y Garantías de los contribuyentes*, Comentario *cit.*, págs. 264-265.

Tampoco plantea problemas la declaración autoinculpatoria que se hace voluntariamente. «(...) respetándose las garantías y derechos correspondientes, toda declaración inculpatoria tendrá valor suficiente para servir de base a una sanción —afirma RIBES RIBES—. Pero esta situación difiere totalmente de la de la persona que es compelida a declarar contra sí misma». *Vid.* RIBES RIBES, A., «El derecho a no declarar contra sí mismo en el ámbito penal tributario: reflexiones a la luz de la jurisprudencia norteamericana», *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 105, 2000, pág. 106.

<sup>103</sup> La tensión entre ambos preceptos constitucionales (artículos 31.1 y 24.2) se pondría de manifiesto, asimismo, en «sentido inverso», si se nos permite la expresión. Y es que «párrafos enteros de las disposiciones que establecen los deberes formales del sujeto pasivo tributario frente a la Hacienda Pública, pueden entenderse afectados por las que regulan la defensa de los presuntos inculcados ante los jueces y Tribunales de la jurisdicción penal» (ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C., «El delito tributario como delito autónomo», *Revista Técnica Tributaria*, núm. 24, 1994, pág. 17).

Habría quien pudiera pensar que sería conveniente unir al análisis de la problemática que nos ocupará en estas páginas la planteada por ARIAS VELASCO en relación con el artículo 24.2 del texto constitucional y la retribución de los funcionarios de inspección; y es que las garantías que consagra ese precepto podrían quedar en entredicho por un baremo de incentivos de productividad como el establecido en la Resolución de 1 de abril de 1993 de la Presidencia de la Agencia Estatal de Administración Tributaria por la que se aprueba el baremo de distribución del complemento de productividad de los funcionarios que desempeñan puestos de trabajo con funciones propias de la Inspección de los Tributos en el ámbito de competencias del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria (*vid.* ARIAS VELASCO, J., «Nota sobre el sistema de retribución de los Inspectores de Hacienda», *Quincena Fiscal*, núm. 5, 2002, págs. 43 y ss.). Ciertamente, la cuantía de las sanciones tributarias que, en su caso, correspondiera aplicar, si finalmente no se castigasen los hechos en vía penal, podría llegar a ser muy sustanciosa; pero no vamos a introducir en nuestro estudio un elemento de desconfianza como el apuntado, basado, realmente, en meras probabilidades o conjeturas.

<sup>104</sup> *Vid.* GARBERÍ LLOBREGAT, J., «Derechos fundamentales de incidencia penal y procesal en la sentencia del Pleno del Tribunal Constitucional de 26 de abril de 1990, sobre constitucionalidad de determinados preceptos de la Ley General Tributaria», *Poder Judicial*, núm. 19, 1990, pág. 219.

<sup>105</sup> *Vid.* de este autor «Il II comma dell'art. 24. Il diritto di difesa nel processo penale», en AA.VV. *Commentario della Costituzione*, a cura di BRANCA G., *Rapporti civili. Art. 24-26*, Nicola Zanichelli Editore, Bologna — Soc. Ed. del Foro Italiano, Roma, 1981, págs. 90-91.

gún sentido tiene asegurar este derecho, si se admite que una persona puede ser constreñida a realizar declaraciones que harán imposible su defensa en el procedimiento penal posteriormente abierto en su contra:

«Anzitutto va osservato che sarebbe inutile ed anzi contraddittorio assicurare alla persona indiziata o imputata di un reato la facoltà di non fornire dichiarazioni sfavorevoli nel processo e nello stesso tempo ammettere che la medesima persona (...) possa essere costretta a rilasciare dichiarazioni che renderanno impossibile ogni sua difesa nel procedimento penale successivamente aperto nei suoi confronti.»

Y leemos un poco más adelante:

«Data la genericità della locuzione, dalla *ratio* dell'articolo in esame 2° comma sembra possibile argomentare che la libertà dalle autoincriminazioni ivi garantita comprende, al di là del diritto di non rendere dichiarazioni narrative dei fatti dedotti o deducibili in imputazione, il diritto di non essere costretto a porre in essere alcun comportamento, anche non consistente in dichiarazioni, il quale possa pregiudicare il suo autore nello svolgimento di una difesa nel processo.»

Por lo que respecta al Derecho alemán, tengamos presente que el artículo 1.1 de la Ley Fundamental de Bonn (*Grundgesetz*) establece que «la dignidad del hombre es sagrada y su respeto y protección constituyen un deber de todas las autoridades del Estado»<sup>106</sup>. Refiriéndose a la protección de la dignidad humana, y específicamente a «Derecho y proceso penal», señala BENDA en 2001: «Uno de los derechos del inculpado consiste precisamente en poder defenderse mediante participación activa en el proceso, a no ser forzado a hablar contra su voluntad. El § 136 a StPO<sup>107</sup> es la concreción a efectos del proceso penal del art. 1.1 GG [Ley Fundamental de Bonn]»<sup>108</sup>.

Ahora bien, la Ordenanza Tributaria Alemana (*Abgabenordnung*) constituye la «pieza básica» en materia de delitos e infracciones tributarios; contiene disposiciones tanto sustanciales (tipos, sanciones y penas) como procedimentales.

«En el Derecho tributario alemán existe tanto una separación de procedimientos como un reparto inicial de competencias entre dos órganos distintos e independientes de la administración tributaria –señalaba GARCÍA FRÍAS en las XIX Jornadas Latino-Americanas de Derecho tributario-: la inspección –*Außenprüfung*– y los órganos encargados de investigar –*Steuerfahndung*– que, a su vez, son diferentes de los encargados de imponer las sanciones. La diferencia más importante entonces respecto a nuestro ordenamiento jurídico es pues la existencia de dos órganos independientes a los que corresponde respectivamente la comprobación e investigación que se realiza dentro del procedimiento de liquidación y de la investigación de los hechos ilícitos que pudieran ser sancionables –ya penalmente ya con una sanción administrativa–. Las competencias, funciones y prerrogativas de estos últimos –*Steuerfahndung*– se regulan en los §208 y 404 AO, siendo su función principal investigar cuando haya sospechas de la comisión de delitos o infracciones tributarias. Para poder llevar a cabo esta función cuentan con los mismos derechos y obligaciones que las autoridades y funcionarios al servicio de la policía (§404 AO). Sin embargo además de esta función típica, también son competentes para averiguar los fundamentos de la imposición vinculados a los delitos e infracciones

<sup>106</sup> «Die Würde des Menschen ist unantastbar. Sie zu achten und zu schützen ist Verpflichtung aller staatlichen Gewalt» (trad. DARANAS PELÁEZ, M., en RUBIO LLORENTE, F.; DARANAS PELÁEZ, M., *Constituciones de los Estados de la Unión Europea*, Ariel, Barcelona, 1997, pág. 3).

<sup>107</sup> *Strafprozessordnung* (Ley de Enjuiciamiento Criminal).

<sup>108</sup> BENDA, E., Capítulo IV «Dignidad humana y derechos de la personalidad», en BENDA, E.; MAIHOFFER, W.; VOGEL, H.J.; HESSE, K.; HEYDE, W., *Manual de Derecho Constitucional*, Marcial Pons, Madrid, 2001, pág. 127.

tributarias (§208.1.2º), aspecto que ha sido origen de arduas discusiones en la doctrina alemana<sup>109</sup> por enturbiar la separación de competencias existente entre la inspección y los órganos investigadores.

(...)

La duda que se presenta en el Derecho tributario alemán no es (...) si en el procedimiento sancionador en sus distintas fases –incluida por tanto la instrucción– el imputado puede acogerse al derecho a guardar silencio, sino que se centra en el alcance de este derecho en el procedimiento de liquidación o, para ser más preciso, en todo tipo de actuaciones realizadas antes de la iniciación formal del procedimiento sancionador, convirtiéndose entonces en un aspecto de vital importancia determinar cuándo se ha de notificar al imputado la iniciación del procedimiento e informar sobre todos los derechos que le amparan, entre los que se halla el derecho a guardar silencio.»<sup>110</sup>

En relación con el derecho a no autoinculparse, hay que estar a lo dispuesto en el § 393 de la Ordenanza:

«(1) Los derechos y deberes de los obligados tributarios y de la autoridad fiscal en el procedimiento tributario y en el procedimiento penal se regirán según las disposiciones vigentes para el procedimiento respectivo. Sin embargo, en el procedimiento tributario no se admitirán las medidas coercitivas (§ 328) contra el obligado tributario, cuando se le compeliere a imputarse contra sí mismo un delito fiscal o una infracción administrativa tributaria cometida por él. Esto será de aplicación siempre que se hubiera iniciado contra él el procedimiento penal por un hecho semejante. Deberá informarse al obligado tributario sobre esto, siempre que exista motivo para ello.

(2) Siempre que se le den a conocer al Ministerio Público o al tribunal en un procedimiento penal por el expediente tributario hechos o medios de prueba, que el obligado tributario hubiera manifestado a la autoridad fiscal antes del inicio del procedimiento penal o en desconocimiento del inicio del procedimiento penal en cumplimiento de deberes jurídico-tributarios, no podrán utilizarse contra él estos conocimientos en la persecución de un hecho, que no sea un delito fiscal. Esto no será de aplicación para delitos, en cuya persecución exista un interés público imperioso [§ 30 inciso (4) número 5].<sup>111</sup>

En palabras de GARCÍA FRÍAS, «el deber de colaborar del obligado tributario, cesa en el momento en que aparece el riesgo de que su declaración pueda ser utilizada para acusarle de un delito o de una infracción administrativa tributaria». Y «parece que existe un acuerdo en la doctrina alemana en que ha de ser el propio obligado tributario quien decida cuándo debe acogerse al §393.1 AO».<sup>112</sup>

<sup>109</sup> Vid., entre otros, KOHLMANN, G., «Strafprozessuale Verwertungsverbot als Schranken für steuerliche und strafrechtliche Ermittlungen der Fahndungsbehörden», *Die Steuerrechtsordnung in der Diskussion, Festschrift für Klaus Tipke*, Otto Schmidt, Köln, 1995.

<sup>110</sup> GARCÍA FRÍAS, A., «El alcance del derecho a no autoinculparse y sus consecuencias en el derecho tributario sancionador», Comunicación presentada a las XIX Jornadas Latino-Americanas de Derecho tributario –inédita– (págs. 4-7). Dicha autora pone de manifiesto los principios que constituyen «un punto común en los estudios doctrinales en esta materia», a saber, el «principio de adecuación del medio al fin –*Gebot der Zweckrichtigkeit*–», en virtud del cual «la Administración tributaria cuando actúa dentro del procedimiento liquidador no puede utilizar los medios propios del sancionador, ni al contrario»; el principio «de claridad o transparencia –*Gebot der Klarheit*–», por aplicación del cual «el contribuyente habrá de saber en cada momento en qué tipo de procedimiento se halla incurso»; y el «principio de continuidad del procedimiento –*Prinzip der Stetigkeit des Verfahrens*–», que consiste, «en primer término, en la imposibilidad de realizar un “cambio de papeles”, es decir, de operar un intercambio de funciones entre la inspección y los órganos encargados de investigar», y «en segundo lugar, también supone la continuidad del procedimiento, en definitiva, la inadmisibilidad de cambiar de procedimiento sin previa comunicación al sujeto incurso en el mismo».

<sup>111</sup> SCHUSTER, C. (trad. y anotaciones), *Ordenanza Tributaria Alemana. Abgabenordnung, 2000*, Colex, Madrid, 2001.

<sup>112</sup> GARCÍA FRÍAS, A., «El alcance del derecho a no autoinculparse y sus consecuencias en el derecho tributario sancionador», Comunicación. *cit.*, pág. 9.

Pero lo cierto es que el referido párrafo resulta insuficiente para garantizar el respeto al derecho a no declarar contra sí mismo. Tengamos presente que el individuo puede verse obligado a colaborar, aunque se hayan levantado sospechas de ilicitud. HERRERA MOLINA ya puso de manifiesto hace algunos años la insuficiencia de dicha norma, si bien dicho autor señalaba que, según la doctrina alemana, “el uso de las potestades tributarias «ordinarias» para obtener pruebas de cualquier delito supone un comportamiento engañoso tipificado en el § 136.a.3.2 de la Ordenanza Procesal Penal (*StPO [Strafprozessordnung]*), que se sanciona negando valor probatorio a la información obtenida”<sup>113</sup>.

En nuestro Derecho, las actuaciones inspectoras de comprobación e investigación han correspondido simultáneamente a dos procedimientos tributarios diferentes: han sido actuaciones instructoras del procedimiento de liquidación<sup>114</sup>, y a la vez han tenido ese mismo carácter instructor en el procedimiento para la imposición de sanciones tributarias. En definitiva, unas mismas actuaciones inspectoras han servido a la vez para liquidar y para imponer sanciones tributarias; incluso han podido determinar el paso del tanto de culpa a la jurisdicción competente, en el supuesto de que la Administración haya apreciado indicios racionales de delito. Debido a esta situación a la que nos referimos, las actuaciones de comprobación e investigación han podido adquirir un carácter meramente investigador; en definitiva, ha sido posible que el actuario haya relegado a un segundo plano la finalidad liquidatoria de las mismas, encaminándolas primordialmente al descubrimiento de ilícitos tributarios o penales (delitos contra la Hacienda Pública)<sup>115</sup>.

La Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes (expresamente derogada por la Ley General Tributaria de 2003), separa los procedimientos de liquidación y sancionador; pero lo hace sólo formalmente, y es que los datos, pruebas o circunstancias obtenidos en las «actuaciones comprobadoras e investigadoras»<sup>116</sup> del procedimiento liquidatorio pueden incorporarse formalmente al expediente sancionador. Por lo tanto, la citada norma no soluciona el problema, y tampoco lo ha hecho la nueva Ley General Tributaria<sup>117</sup>. Las declaraciones autoinculpatorias realizadas coactivamente por el obligado tributario

<sup>113</sup> HERRERA MOLINA, P.M., «Los derechos a guardar silencio y a no declarar contra sí mismo en el procedimiento inspector. Comentario y traducción de la Sentencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos, de 17 de diciembre de 1996, Saunders v. United Kingdom», *op. cit.*, pág. 1085.

<sup>114</sup> Resultan muy significativas las palabras de PUEYO MASÓ, en 1983: «Dado el carácter monista del procedimiento de gestión tributaria, constituye simplemente una parte de él la actividad comprobadora e investigadora de la Inspección de los Tributos, actividad que, como es obvio, sólo muy simplificada puede denominarse procedimiento de comprobación e investigación, pues forma parte de un único procedimiento total» (PUEYO MASÓ, J.A., Comentario al artículo 140 de la Ley General Tributaria, en AMORÓS RICA, N., *Comentarios a las Leyes Tributarias y Financieras*, Tomo II, EDESA, Madrid, 1983, págs. 421-422). Al carácter instructor de las actuaciones inspectoras de comprobación («instruyen el expediente que permite el ulterior ejercicio de la potestad de liquidación») se refiere, a finales de los noventa, FERNÁNDEZ LÓPEZ, R.I., *La comprobación de hechos por la Inspección de los tributos*, Marcial Pons, Madrid, 1998 (*vid. pag.* 82).

<sup>115</sup> ALONSO FERNÁNDEZ lo atribuye al «celo del órgano o funcionario actuante» (*vid.* «La interpretación del Derecho sancionador tributario a la luz de la doctrina del Tribunal Constitucional», *Tribuna Fiscal*, núm. 3, Suplemento especial, 1991, pág. 33).

<sup>116</sup> Encontramos esta expresión en ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C., «El delito tributario como delito autónomo», *op. cit.*, pág. 17.

<sup>117</sup> DEL PASO BENGOA ha señalado que, con la separación de procedimientos, a raíz de la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, se ha «reavivado la polémica sobre la pertinencia o no de trasvasar al procedimiento administrativo sancionador los principios constitucionales del proceso penal en

ante la Inspección en el procedimiento liquidatorio pueden seguir teniendo virtualidad sancionadora; y lo que es más grave: también podrían tener trascendencia en un hipotético proceso penal por delito contra la Hacienda Pública. Así las cosas, es posible que el obligado tributario busque beneficiarse de su negativa a colaborar con el órgano inspector; pues aunque, repetimos, seguramente la Administración sancionará esa negativa, el sujeto inspeccionado puede evitar la imposición de sanciones tributarias de mayor entidad, o incluso penales.

La tensión dialéctica entre los artículos 31.1 y 24.2 de la Constitución sigue siendo una cuestión controvertida en la doctrina, a pesar de todo lo que se ha dicho al respecto. Urge encontrar una solución a este problema, y para ello es necesario el debate científico<sup>118</sup>. No hay que olvidar que «las discrepancias y las correlativas polémicas constituyen el necesario caldo de cultivo de todas las ciencias y el instrumento imprescindible de su desarrollo y progreso»<sup>119</sup>; y así ha de ser en la búsqueda de soluciones que permitan un equilibrio entre ambos preceptos constitucionales. La cuestión es encontrar «el punto exacto» en el que se satisfagan las pretensiones de la Administración y, al mismo tiempo, no queden desprotegidas las garantías del obligado tributario<sup>120</sup>. En todo caso, «misión de los juristas es luchar sin tregua para que las metas del bien común no se manipulen y tergiversen con el propósito de justificar la lesión o el despojo de los intereses individuales legítimos»<sup>121</sup>.

Por nuestra parte, entendemos que la colisión entre los artículos 24.2 y 31.1 del texto constitucional debe resolverse en favor del primero de ellos<sup>122</sup>; y es que, conforme al artí-

---

general, y del derecho a no declarar contra sí mismo y no confesarse culpable, en particular» –DEL PASO BENGOA, J.M<sup>a</sup>, «Relaciones entre el procedimiento inspector y el procedimiento sancionador administrativo», en AA.VV., *Principios, derechos y garantías constitucionales del régimen sancionador tributario* (Segundas Jornadas [Europeas] sobre Derecho Constitucional Tributario [celebradas en Toledo los días 10 y 11 de noviembre de 2000]), *Documentos* (DOC. N.º 19/01. Vol. I), Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2001, págs. 67-68–.

<sup>118</sup> ALONSO FERNÁNDEZ considera que «las soluciones a este problema seguramente serán tantas como autores lo aborden, por tratarse de materia, obviamente, discutible y delicada en grado sumo» (ALONSO FERNÁNDEZ, F., «El procedimiento de inspección de los tributos en caso de delitos contra la Hacienda Pública: algunas cuestiones dudosas», *op. cit.*, pág. 211).

<sup>119</sup> GARCÍA DE ENTERRÍA, E., *Democracia, Jueces y Control de la Administración*, Cívitas, Madrid, 2000, pág. 32.

<sup>120</sup> CLAVIJO CARAZO, F.; ESEVERRI MARTÍNEZ, E., «El nuevo Reglamento para la Inspección tributaria: ¿garantía para la Administración o para los administrados?», *Impuestos-II*, 1987, pág. 187.

<sup>121</sup> El profesor SAINZ DE BUJANDA se pronunció en estos términos, al poner de relieve que “la Administración propende, a medida que aumenta su poder, a desconocer los derechos de la persona individual, sacrificándolos en aras de un llamado interés «superior» que, muchas veces, no es otro que el de los equipos gobernantes y el de sus clientelas políticas” –SAINZ DE BUJANDA, F., *Sistema de Derecho Financiero, I, Introducción*, Vol. Segundo, Madrid, 1985, nota 132, pág. 219–. (Consideramos que, en el plano teórico, tiene razón AGUALLO AVILÉS cuando afirma que «no hay [...] una clara dicotomía entre lo público y lo privado», “no existe [...] un interés *propio* del Fisco a que cada cual pague lo que debe, del mismo modo que no hay un interés egoísta, exclusivo, del particular a que se respeten sus derechos, a que la Administración actúe conforme a «la Ley y al Derecho»” –AGUALLO AVILÉS, A., «Interés fiscal y Estatuto del contribuyente», *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 80, 1993, págs. 593-594–; ahora bien, nuestra realidad jurídica responde con «cierta crudeza», si se nos permite la expresión, a la dicotomía apuntada. Tengamos presente que el propio AGUALLO AVILÉS tiene escrito –*vid.* págs. 574-575 del citado trabajo–: «[...] nos encontramos [...] en una situación en la que puede hablarse en el ámbito tributario, sin titubear, de *derechos, poderes, facultades exorbitantes de la Administración*, perfectamente definidos, a la par que no puede hablarse –quiere decir, con el mismo rigor, con idéntica definición, valoración, respeto consideración y posibilidades de tutela– de *derechos y garantías de los obligados tributarios*».)

<sup>122</sup> GARCÍA LLOVET fundamenta esta idea muy gráficamente: «(...) si al juez penal y a los órganos de la Administración de policía les está vedado, constitucionalmente vedado, desde un correcto entendimiento del art. 24

culo 53, también de la Constitución, el interés más protegido resulta ser el derecho a no declarar contra sí mismo y a no confesarse culpable<sup>123</sup>.

Trataremos de determinar en estas páginas el modo en que afecta la virtualidad de tales derechos a la elaboración y al contenido del expediente que la Administración tributaria remite, en su caso, al Ministerio Fiscal o a los tribunales, cuando los hechos de que conoce puedan ser constitutivos de delitos contra la Hacienda Pública. En definitiva, abordaremos en este ámbito el difícil problema de la fricción entre los artículos 31.1 y 24.2 del texto constitucional. Las garantías que nuestra Carta Magna brinda a los ciudadanos no deben verse mermadas por lo que respecta a este tipo de ilícitos<sup>124</sup>.

Como con el artículo 77.6 de la Ley General Tributaria de 1963, a la vista del artículo 180.1 de la nueva Ley, de 2003, hemos de considerar diferentes supuestos.

Las dudas sobre si los hechos encajan o no en los tipos penales de los delitos contra la Hacienda Pública pueden suscitarse en el transcurso del procedimiento inspector, a raíz de las comprobaciones e investigaciones realizadas en su seno. Como hemos dicho, en ese procedimiento el sujeto está obligado por ley a colaborar con la Administración, aunque al hacerlo pueda autoinculparse: se ve forzado a suministrar cuantos datos con trascendencia tributaria le sean requeridos y a realizar cuantas aclaraciones sean precisas sobre su situación tributaria; la falta de colaboración del sujeto constituye una infracción y, como tal,

---

del texto constitucional, incluso para prevenir *eficazmente* la posible comisión de un delito contra la vida, la libertad o la integridad de las personas, el ejercicio de la coacción, de cualquier naturaleza, sobre la voluntad de un sujeto para que declare o aporte pruebas incriminatorias, igual disciplina, igual limitación, deberían recibir los poderes de investigación y de comprobación de la Administración Tributaria; salvo que se entienda de mayor trascendencia constitucional la integridad de los ingresos públicos y el cumplimiento de los deberes constitucionales de naturaleza tributaria que la garantía de la vida, la libertad e integridad física de los ciudadanos»; *vid. GARCÍA LLOVET, E.*, «El principio de no autoinculpación en el procedimiento administrativo sancionador», *Revista Xurídica Galega*, núm. 18, 1998, pág. 53.

<sup>123</sup> Como recuerda el profesor RODRÍGUEZ BEREJO («La Constitución fiscal en la jurisprudencia constitucional», ponencia presentada en el *Seminario Economía y Constitución de la Fundación Duques de Soria*, Salamanca, 1998, pág. 6), «ninguno de los principios constitucionales tributarios del art. 31 CE está protegido por los procedimientos de defensa “reforzada” de los derechos fundamentales contemplados en el art. 53.2 CE». Tengamos presente que sí lo están, en cambio, los derechos del artículo 24. *Vid.* al respecto LAGO MONTERO, J.M.<sup>a</sup>, «Procedimiento sancionador separado del procedimiento de liquidación tributario. Reflexiones sobre el derecho a no autoinculparse», *XIX Jornadas Latino-Americanas de Direito Tributário*, Livro 2, *A Criminalização das Infracções Fiscais – Comunicações Técnicas*, Associação Fiscal Portuguesa, 1998, pág. 355; *Impuestos-II*, 1999, pág. 1189. MESTRE DELGADO apunta una razón adicional en favor de la prevalencia del artículo 24 de la Constitución: el ejercicio legítimo de un derecho es una causa de justificación; impide la imposición de sanciones (MESTRE DELGADO, E., *La Defraudación Tributaria por Omisión*, *op. cit.*, pág. 132).

Sin embargo, para DEL PASO BENGÓA, una «antinomía» entre los artículos 24.2 y 31.1, «al menos en materia de infracciones y sanciones administrativas, debe resolverse a favor de la especialidad, dando prevalencia a la obligación de colaboración contenida en el artículo 31.1, frente al derecho a no declarar contra sí mismo ≡ derecho a guardar silencio) 24.2.». *Vid.* DEL PASO BENGÓA, J.M.<sup>a</sup> «Relaciones entre el procedimiento inspector y el procedimiento sancionador administrativo», *op. cit.*, págs. 92-93.

<sup>124</sup> «El Director General de Tributos –recordaba DÍAZ-ARIAS hace algunos años–, en unas recientes jornadas convocadas por la Escuela de Hacienda Pública, dijo sobre el proyecto del Delito Fiscal, con una coherencia y sentido común digno de elogio:

*La próxima reforma no supone, ni puede suponer, un cambio en la rigurosa protección de los derechos de los contribuyentes implicados en un proceso penal, reconocidos en los arts. 24 y 25 de nuestra Constitución.»*

*Vid.* AA.VV., *El Delito Fiscal: presente y futuro de su regulación*, I Jornada Tributaria, Foro de Abogados Tributarios – Asociación Profesional de la Magistratura, s/l, s/f (199?), pág. 27.



puede sancionarse. Pues bien, los materiales de contenido incriminatorio que éste aporte bajo coacción podrían revelar la ilicitud administrativa o, eventualmente, penal de los hechos, y es posible que se incorporasen al expediente remitido por la Administración tributaria al Ministerio Fiscal o al órgano jurisdiccional correspondiente; en definitiva, dichos materiales, podrían llegar a tener trascendencia probatoria a efectos penales.

Las dudas a las que nos referimos pueden plantearse, asimismo, en el procedimiento para la imposición de sanciones tributarias. Hemos de tener en cuenta al respecto que en el procedimiento administrativo sancionador, en general, y tributario sancionador, en particular, rigen, aunque con ciertos «matices», los derechos fundamentales «a no declarar contra sí mismo, a no confesarse culpables y a la presunción de inocencia»; el sujeto podría negarse impunemente a declarar en su contra en el transcurso de dichos procedimientos. Ahora bien, no se ha de perder de vista que aquellos materiales que se hayan aportado coactivamente en las actuaciones de comprobación e investigación del procedimiento tributario inspector podrían tener virtualidad en el procedimiento sancionador, aun en el caso de que tal aportación constituya declaración autoinculpatoria, si bien en este último rigen los citados derechos fundamentales. Cabe que esos materiales lleguen a hacer sospechar a la Administración tributaria, en el seno de este otro procedimiento, la posible ilicitud penal de los hechos, y como consecuencia de ello el asunto y, en definitiva, los materiales autoinculpatorios en cuestión, lleguen a los tribunales de lo penal.

En el supuesto de que no sea la Inspección tributaria quien promueva la incoación del proceso por delitos contra la Hacienda Pública, ésta cesara en las actuaciones que viniera desarrollando y pondrá lo actuado a disposición de la autoridad judicial, una vez iniciada la instrucción de la causa<sup>125</sup>. Ello revela, igualmente, la posibilidad de que los derechos fundamentales a no autoinculparse y a la presunción de inocencia queden «irremediablemente comprometidos» ya en sede administrativa.

Como se desprende de las consideraciones expuestas, para analizar la virtualidad y el respeto de los derechos que aquí nos ocupan (esto es, de los derechos a no declarar contra sí mismo, a no confesarse culpable y a la presunción de inocencia) ante hechos presuntamente constitutivos de delitos contra la Hacienda Pública que lleguen a conocimiento de la Administración tributaria, es preciso estudiar la virtualidad y el respeto de esos derechos en el ámbito del procedimiento sancionador desarrollado a iniciativa de la Inspección<sup>126</sup> (veremos que no se puede hablar de declaración autoinculpatoria ante los órganos de gestión, de modo que la trascendencia sancionadora de lo actuado por éstos no plantea, en principio, problemas desde la óptica de dichas garantías); y es necesario, también, considerar que los mismos pueden quedar «hipotecados» en las actuaciones inspectoras de comprobación e investigación. Todas estas cuestiones serán abordadas en el presente trabajo.

Los resortes administrativos que se accionan desde que se sospecha la ilicitud penal de los hechos hasta el momento en que, verdaderamente, se aprecian indicios racionales de delito contra la Hacienda Pública y la Administración tributaria se inhibe, no responden, en principio, a la finalidad propia de los procedimientos de liquidación y sancionador. El obje-

---

<sup>125</sup> MARTÍNEZ IZQUIERDO, S., *El Delito Fiscal (Con Legislación y Jurisprudencia)*, op. cit., pág. 83.

<sup>126</sup> Hay que considerar que el procedimiento sancionador puede tener lugar por iniciativa de los órganos de gestión (ARIAS VELASCO utiliza el término «en vía de gestión»; *Procedimientos tributarios*, Marcial Pons, Madrid, 1991 –*vid.* págs. 226, 243–) o por iniciativa de la Inspección.

tivo no es ya regularizar, si fuera preciso, la situación fiscal del sujeto e imponerle, en su caso, la correspondiente sanción tributaria, sino cerciorarse de que existen indicios de criminalidad y elaborar un expediente que remitir, si procediera, al Ministerio Fiscal o a la jurisdicción penal. De ahí la necesidad de un procedimiento tributario específico, al que denominamos «fase preprocesal» de los delitos contra la Hacienda Pública<sup>127</sup>. Puesto que, como hemos dicho, la Inspección puede sospechar la ilicitud penal de los hechos tanto en el seno del procedimiento liquidatorio como en la tramitación del procedimiento sancionador, cabe que la fase preprocesal se incoe en el transcurso de cualquiera de los dos, paralizándose, así, las actuaciones del procedimiento (liquidatorio o sancionador) en cuestión.

Y habremos de considerar en nuestro análisis que aquellos materiales autoinculpatorios que se hayan obtenido coactivamente en el procedimiento inspector podrían llegar a tener virtualidad en la fase preprocesal, por haber accedido directamente a la misma, o por haberlo hecho previa incorporación formal al expediente sancionador.

La fase preprocesal tiene una importante trascendencia en sede penal; como decimos, la Administración constata si concurren indicios racionales de delito contra la Hacienda Pública (es posible, sin embargo, que las sospechas de criminalidad suscitadas en el transcurso de los procedimientos de liquidación o sancionador tengan tanta fuerza que no sea necesario llevar a cabo otras contrastaciones o averiguaciones en el seno de la fase preprocesal, o que, si éstas se realizan, tengan escasa relevancia) y prepara un expediente que remitir, en su caso, a la Fiscalía o a los tribunales. Por otro lado, hay que tener presente que los derechos a no declarar contra sí mismo, a no confesarse culpable y a la presunción de inocencia se han de observar en el proceso penal. Pues bien, la consecuencia que se extrae de las premisas anteriores es clara: tales derechos no han de quedar «comprometidos» sin remisión en el seno de la fase preprocesal o como consecuencia de lo actuado con anterioridad. Es más; si finalmente no se pasara el tanto de culpa, y se incoara un procedimiento sancionador, la trascendencia en el mismo de los datos aportados o tomados en consideración en el curso de la fase preprocesal no plantearía problema alguno desde la óptica de los derechos a no autoinculparse y a la presunción de inocencia. Aunque el objetivo de dicha «fase» no es imponer sanciones tributarias, insistimos en que los datos que se obtengan en el transcurso de la misma podrían finalmente utilizarse a estos efectos; y tengamos presente, también, el valor probatorio directo que, como veremos, se reconoce a lo actuado en la citada fase preprocesal en sede contencioso-administrativa, concretamente, por lo que aquí nos interesa, en procesos relativos al ámbito tributario sancionador.

A lo largo del presente trabajo, iremos desgranando progresivamente todas las cuestiones que suscita la problemática apuntada. Tomaremos en consideración, para ello, la Jurisprudencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos, y haremos referencia también a algunos pronunciamientos del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas que pueden resultar clarificadores.

Todavía no es pacífico entre los estudiosos de nuestra disciplina qué relación debe existir entre el procedimiento inspector y el procedimiento sancionador en aras del respeto

<sup>127</sup> Utilizan la expresión «fase preprocesal» ROMERO MATA y MARÍN VACAS en su trabajo «La actuación de la Inspección de los tributos en los supuestos de delitos contra la Hacienda Pública», *Impuestos-II*, 1985, págs. 255 y ss. (vid. pág. 258). Dicha expresión es adoptada por RANCAÑO MARTÍN en *El delito de defraudación tributaria*, op. cit., págs. 159 y ss. (vid. págs. 162, 163); y en «El procedimiento por delitos de defraudación tributaria», *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública*, núm. 240, 1996, págs. 349 y ss. (vid. págs. 352, 353).

a los citados derechos del artículo 24.2; y esa va a ser una cuestión importante en este trabajo, pues estudiar dichas garantías en el ámbito de la fase preprocesal requiere un posicionamiento previo al respecto (no perdamos de vista que, como hemos dicho, la citada «fase» se incoa en el transcurso de alguno de dichos procedimientos, paralizando las actuaciones del mismo). Hemos de abordar, en definitiva, cómo deben articularse ambos procedimientos entre sí, y éstos con la fase preprocesal, a la luz de los derechos constitucionales a no autoincriminarse y a la presunción de inocencia.

Se ha de tener presente el contexto en el que vamos a movernos. La doctrina científica aboga por la efectividad real de estos derechos en el ámbito tributario sancionador, pero no hay unanimidad en cuanto al modo de lograrlo; aún no se ha alcanzado una solución definitiva. Por lo que respecta a la problemática que, a la luz de las citadas garantías del artículo 24.2 de la Constitución, suscita la trascendencia penal de los materiales suministrados bajo coacción en el procedimiento inspector por el obligado tributario, ha de agotarse el debate doctrinal. Los pronunciamientos judiciales desempeñarán, asimismo, un importante papel en la solución de esta problemática.

Hasta el momento, los tribunales únicamente han secundado el desequilibrio de posiciones entre Administración y obligados tributarios<sup>128</sup>. La Sentencia de la Audiencia Pro-

---

<sup>128</sup> La Audiencia Provincial de las Palmas, en Sentencia de 14 de diciembre de 1989, Fundamento de Derecho 1º, establece:

«Es cierto que el Tribunal Constitucional ha ido impartiendo la doctrina, ya desde las importantes Sentencias de 28 de julio de 1981 y 21 de abril de 1982, que consiste en afirmar que el fundamental derecho a la presunción de inocencia, establecido en el artículo 24.2 de la Constitución, no puede entenderse reducido al estricto campo del enjuiciamiento de conductas presuntamente delictivas, sino también al de la adopción de cualquier resolución, tanto administrativa como jurisdiccional, que se basa en la condición o conducta de las personas, de cuya apreciación se derive un resultado sancionador para las mismas o limitativo de sus derechos pero es que, en este caso, aparte de que no consta en absoluto que se hayan exigido al procesado declaraciones en contra suya, ni que se le haya tenido sin más por conforme con ningún acto administrativo en sentido propio, ni negada la interposición de recursos que las leyes administrativas le conceden, no se ha desarrollado procedimiento administrativo sancionador alguno, no ha recaído resolución sancionadora en la que se hubiera debido seguir la doctrina del Tribunal Constitucional antes expresada, porque el procedimiento de Inspección de Tributos no es un procedimiento sancionador, sino que tiene por objeto y se limita a recoger todos los datos y circunstancias relativos a la liquidación de un determinado tributo referido a un sujeto imponible, concluyendo, en su caso, el procedimiento con su remisión al Delegado de Hacienda.»

La Audiencia Nacional, en Sentencia de 7 de marzo de 1989, resuelve el recurso contencioso-administrativo (núm. 26624) interpuesto frente a la Resolución del Área de Servicios Especiales y Auditorías, de la Subdirección de Inspección Centralizada, del Ministerio de Economía y Hacienda, de 4 de junio de 1986; resolución que desestimaba una petición de nulidad de actuaciones seguidas ante la Unidad de Vigilancia y Represión del Fraude Fiscal. Ante la invocación del derecho a la presunción de inocencia, que el actor (quien no había presentado «las declaraciones del Impuesto General sobre la Renta de las Personas Físicas en los ejercicios 1980, 81, 82, 83 y 84») considera violado («en este caso no se acepta la presunción de inocencia de que si no ha declarado es porque no se encuentra obligado mientras no se pruebe lo contrario por la Inspección; se le trata de obligar a declarar contra sí mismo, lo cual significa una confesión de culpabilidad»), la Audiencia Nacional establece en el Fundamento de Derecho 9º:

«Este argumento, que a primera vista parece simple, tiene sin duda su enjundia, por cuanto plantea la constitucionalidad o no de la especialidad, (que se acepta con demasiada facilidad para el Derecho Tributario), consistente en la obligación de los sujetos pasivos de declarar contra sí mismos. Pero, sin entrar en ello, debemos concluir con el rechazo de este motivo, porque la Administración puede pedir al sujeto pasivo declaraciones, comprobantes, informaciones, etc., y eso es lo que la Administración ha hecho en este caso. Otra cosa son las consecuencias que pretenden anudarse a la negativa del interesado, lo que obviamente excede del objeto de este recurso, porque hasta ahora la Administración lo único que ha hecho, ante la negativa del sujeto pasivo a colaborar, es pasar el expediente a la UEVRF, para que siga investigando, lo que es perfectamente ajustado a Derecho.»

vincial de Córdoba de 23 de julio de 2002<sup>129</sup> ha puesto de relieve una vez más, en el ámbito jurisdiccional, la tensión dialéctica entre los artículos 31.1 y 24.2 de la Constitución. La Audiencia rechaza una pretendida vulneración del derecho a no autoincriminarse, y para ello se remite a la doctrina del Tribunal Constitucional contenida en la Sentencia 76/1990, de 26 de abril; la Audiencia reproduce en gran medida texto literal de dicho pronunciamiento, e invoca también la Sentencia del Tribunal Supremo 1493/1999, de 21 de diciembre, la cual advierte textualmente que no se integra en el derecho a la presunción de inocencia «la facultad de sustraerse a las diligencias de prevención, de indagación o de prueba que proponga la acusación o que puedan disponer las autoridades judiciales o administrativas. La configuración genérica de un derecho a no soportar ninguna diligencia de este tipo dejaría inermes a los poderes públicos en el desempeño de sus legítimas funciones de protección de la libertad y la convivencia, dañaría el valor de la justicia y las garantías de una tutela judicial efectiva». Señala a continuación el Tribunal Supremo: «Los mismos efectos de desequilibrio procesal, en detrimento del valor de la justicia, y de entorpecimiento de las legítimas funciones de la Administración, en perjuicio del interés público, podría tener la extensión de la facultad de no contribución a cualquier actividad o diligencia con independencia de su contenido o de su carácter, o la dejación de la calificación de los mismos como directamente incriminatorios a la persona a la que se solicita la contribución. En suma, como indican el prefijo y el sustantivo que expresan la garantía de autoincriminación, la misma se refiere únicamente a las contribuciones de contenido directamente incriminatorio».

---

Resulta interesante, también, la doctrina que sobre el derecho a no declarar contra sí mismo contiene en su Fundamento Jurídico 2º la Sentencia de la Audiencia Provincial de Palma de Mallorca de 28 de septiembre de 2001, Sala de lo Contencioso-Administrativo, Rollo de apelación nº 75/2001. Habiendo sido condenado en la instancia por cuatro delitos contra la Hacienda Pública, el obligado tributario basa su recurso ante la Audiencia Provincial de Palma de Mallorca, entre otros motivos, en una pretendida vulneración del mencionado derecho, consagrado en el artículo 24.2 de la Constitución. A juicio de dicho recurrente, la posible trascendencia penal de las actuaciones de inspección tributaria hace necesario que éstas observen las mismas garantías que la investigación policial de cualquier otro comportamiento presuntamente delictivo. Sobre esa base, considera el actor que, al iniciarse el procedimiento de inspección, debía habersele informado, entre otros, de su derecho a no declarar contra sí mismo y no aportar pruebas que pudieran tener efectos incriminatorios en sede penal; y pone de manifiesto que no sólo se le dejó de informar, sino que además se le intimó para que aportase los documentos que la Administración le requería. Pero la Audiencia Provincial de Palma de Mallorca, apoyándose en la doctrina del Tribunal Constitucional, niega que se haya vulnerado el derecho fundamental en cuestión. Constituye una referencia constante la Sentencia 76/1990, de 26 de abril, donde el Alto Tribunal nos recuerda que el fundamento del deber de colaborar con la Administración tributaria está en el artículo 31.1 de nuestra Carta Magna, y señala que «no existe un derecho absoluto e incondicionado a la reserva de los datos económicos del contribuyente con relevancia fiscal y esgrimible frente a la Administración Tributaria». La Audiencia coincide también con el Tribunal Constitucional en que cuando el obligado tributario exhibe o aporta documentos contables no emite una declaración a los efectos de los artículos 17.3 y 24.2 de la Constitución. Finalmente, se invoca la Sentencia, asimismo del Tribunal Constitucional, 161/1997, de 2 de octubre, donde se establece que «la prohibición de compulsión a la aportación de elementos de prueba que tengan o puedan tener en el futuro valor incriminatorio contra el así compelido, derivada del derecho de defensa y del derecho a la presunción de inocencia» se refiere «solamente a las contribuciones del imputado o de quien pueda razonablemente terminar siéndolo y solamente a las contribuciones que tienen un contenido directamente incriminatorio». Según la Audiencia Provincial, aplicando esta doctrina al supuesto enjuiciado, «en correlación con la contenida en la STC 76/1990», se podría afirmar que la aportación de documentos contables a la Administración Tributaria o su exhibición ante la misma no constituyen «contribuciones de contenido directamente incriminatorio».

<sup>129</sup> Rollo de apelación nº 109/2002.



### III. CUESTIONES PREVIAS

#### A) LOS DERECHOS A NO AUTOINCRIMINARSE Y A LA PRESUNCIÓN DE INOCENCIA: DELIMITACIÓN DE SU ÁMBITO DE ESTUDIO

##### a) Breves consideraciones sobre los derechos «a no declarar contra sí mismo, a no confesarse culpables y a la presunción de inocencia»

Como es sabido y hemos apuntado más arriba, el artículo 24.2 de la Constitución consagra, entre otros, los derechos fundamentales «a no declarar contra sí mismo, a no confesarse culpables y a la presunción de inocencia». De estas garantías nos ocupamos en el presente trabajo, en los términos ya expuestos. Ahora bien ¿son realmente tres?

Para algunos autores, el constituyente habría incurrido en una reiteración; y es que el derecho a no declarar contra sí mismo comprendería el derecho a no confesarse culpable<sup>130</sup>. En palabras de Díez-Picazo Giménez, «ambos enunciados proclaman en sustancia un único derecho fundamental, cuyo contenido básico consiste en no realizar *declaraciones perjudiciales*»; «si la Constitución hubiera hecho mención solamente del derecho a no declarar contra uno mismo, en el mismo debería *a fortiori* considerarse incluido el derecho a no confesarse culpable»<sup>131</sup>.

HERRERA MOLINA, por su parte, constata que el Tribunal Europeo de Derechos Humanos, en la Sentencia *Saunders v. Reino Unido*, de 17 de diciembre de 1996, «parece identificar *el derecho a no declarar contra sí mismo* (a no autoincriminarse) con el *derecho a guardar silencio*». A la luz de la mencionada Sentencia, interpreta dicho autor que este último, es decir, el derecho a guardar silencio, «puede considerarse como una modalidad cualificada del derecho a no autoincriminarse»<sup>132</sup>.

Pues bien, teniendo en cuenta las ideas expuestas en los dos párrafos anteriores, podemos afirmar que los términos «derecho a no declarar contra sí mismo» y «derecho a no autoincriminarse» o «a no autoinculparse» designan idéntica garantía jurídica, y que ésta incluye el derecho a no confesarse culpable y, como una modalidad cualificada de la mis-

---

<sup>130</sup> Vid. en este sentido GIMENO SENDRA, V., *Constitución y proceso*, Tecnos, Madrid, 1988, pág. 108; GARBÉRÍ LLOBREGAT, J., *La aplicación de los derechos y garantías constitucionales a la potestad y al procedimiento administrativo sancionador (Doctrina del Tribunal Constitucional y reforma legislativa)*, Trivium, Madrid, 1989, pág. 197.

<sup>131</sup> Vid. Díez-Picazo Giménez, I., «Artículo 24: Garantías procesales», en ALZAGA VILLAAMIL, O. (Dir.), *Comentarios a la Constitución Española de 1978*, Tomo III, Cortes Generales-EDERSA, Madrid, 1996, pág. 107.

<sup>132</sup> Vid. HERRERA MOLINA, P.M., «Los derechos a guardar silencio y a no declarar contra sí mismo en el procedimiento inspector. Comentario y traducción de la Sentencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos, de 17 de diciembre de 1996, *Saunders v. United Kingdom*», *op. cit.*, págs. 1077-1078.

Por su parte, ARGILÉS Y GARCÉS DE MARCILLA se ha referido al silencio como «consecuencia del derecho a no declarar o la no autoinculpación» –*vid.* de este autor «Procedimiento sancionador tributario (2ª parte)», *Gaceta Fiscal*, núm. 191, 2000, pág. 154–.

ma, el derecho al silencio<sup>133</sup>. Queda así concretada, en líneas básicas, la noción «derecho a no autoinculparse»; pero completemos nuestra aproximación a este concepto.

Como ha destacado Díez-PICAZO GIMÉNEZ, el derecho a no declarar contra sí mismo y a no confesarse culpable no sólo se ejercita negándose a responder total o parcialmente a los requerimientos de los poderes públicos, sino también faltando a la verdad. «A mi juicio –escribe este autor–, y pese a que de algunos pronunciamientos del Tribunal Constitucional podría aparentemente desprenderse lo contrario (*vid.*, por ejemplo, la STC 94/1990), debe entenderse que el contenido del derecho no tiene únicamente una vertiente pasiva, sino también una vertiente activa».<sup>134</sup> VÁZQUEZ SOTELO, por su parte, ha señalado que únicamente a partir de la Constitución de 1978 se puede hablar de un «derecho a mentir», como «supremo homenaje a la libertad individual»; ahora bien, advierte que su ejercicio puede perjudicar al sujeto, al perder éste su credibilidad en caso de ser descubierto<sup>135</sup>.

Es interesante destacar el carácter «instrumental» del derecho a no declarar contra sí mismo y a no confesarse culpable. Tengamos presente que según el Tribunal Constitucional, en el Fundamento Jurídico 6º de su Sentencia 197/1995, de 21 de diciembre, «los derechos a no declarar contra sí mismo y a no confesarse culpable (...) son garantías o derechos instrumentales del genérico derecho de defensa, al que prestan cobertura en su manifestación pasiva, esto es, la que se ejerce precisamente con la inactividad del sujeto sobre el que recae o puede recaer una imputación, quien, en consecuencia, puede optar por defenderse en el proceso en la forma que estime más conveniente para sus intereses, sin que en ningún caso pueda ser forzado o inducido bajo constricción o compulsión alguna, a declarar contra sí mismo o a confesarse culpable (SSTC 36/1983, fundamento jurídico 2º; 127/1992, fundamento jurídico 2º)».

Finalmente, hemos de referirnos, también, a la estrecha relación que existe entre el derecho a no autoinculparse y la presunción de inocencia. Ésta última, tras su consagración constitucional en 1978, constituye un auténtico derecho fundamental (*vid.* Sentencia del Tribunal Constitucional 31/1981, de 28 de julio). Sobre la relación de ambas garantías hemos de desatacar las palabras de nuestro Tribunal Constitucional en su Sentencia 161/1997, de 2 de octubre; el Fundamento Jurídico 5º de la misma establece: «(...) los derechos alegados en la presente cuestión [derechos a no declarar contra sí mismo y a no confesarse culpable] entroncan (...) con una de las manifestaciones del derecho a la presunción de inocencia: la que sitúa en la acusación la carga de la prueba; esta carga no se puede trocar fácticamente haciendo recaer en el imputado la obligación de aportar elementos de prueba que supongan una autoincriminación»<sup>136</sup>.

<sup>133</sup> El artículo 520.2, letra a), de la Ley de Enjuiciamiento Criminal reconoce éste último a toda persona detenida o presa; contempla literalmente el «derecho a guardar silencio no declarando si no se quiere, a no contestar alguna o algunas de las preguntas que le formulen, o a manifestar que sólo declarará ante el Juez» (en palabras de Fernando GARRIDO FALLA, «ello impide la condenación del silencio como ilícito, ni siquiera en el caso de que cause o pueda causar un perjuicio a terceros, debiendo considerarse como coacción las manifestaciones que tienden a quebrantar de cualquier forma este derecho»; cfr. *Comentarios a la Constitución*, Civitas, Madrid, 1985, pág. 327). Y la letra b) de dicho artículo reconoce, también al detenido o preso, el «derecho a no declarar contra sí mismo y a no confesarse culpable».

<sup>134</sup> Díez-PICAZO GIMÉNEZ, I., «Artículo 24: Garantías procesales», *op. cit.*, pág. 108.

<sup>135</sup> VÁZQUEZ SOTELO, J.L., «Presunción de inocencia» del imputado e «íntima convicción» del Tribunal, Bosch, Barcelona, 1984, págs. 101-102.

<sup>136</sup> Resultan interesantes al respecto las siguientes palabras de GARRIDO FALLA: «La presunción de inocencia es en sí el fundamento de todos los derechos del detenido o preso preventivo, y es el fundamento del moderno

Pese a lo relacionados que están, no hay que confundir el derecho a la presunción de inocencia, por un lado, y el derecho a no declarar contra sí mismo y a no confesarse culpable, de otro lado. En el citado Fundamento Jurídico 5º, se lee:

«Recientemente recordaba el Tribunal Europeo de Derechos Humanos (Sentencia de 17 de diciembre de 1996, caso Saunders contra el Reino Unido, párrafo 68; previamente en la Sentencia de 25 de febrero de 1993, caso Funke contra Francia, párrafo 44, y en la Sentencia de 8 de febrero de 1996, caso John Murray contra el Reino Unido, párrafo 45), que el derecho al silencio y el derecho a no autoincriminarse, no expresamente mencionados en el art. 6 del Convenio, residen en el corazón mismo del derecho a un proceso equitativo y enlazan estrechamente con el derecho a la presunción de inocencia. Nuestra Constitución sí menciona específicamente los derechos «a no declarar contra sí mismo y a no confesarse culpable», estrechamente relacionados, en efecto, con el derecho de defensa y con el derecho a la presunción de inocencia, de los que constituye una manifestación concreta.»

## **b) Los derechos a no autoinculparse y a la presunción de inocencia en el ámbito tributario. Primera aproximación**

TEJERIZO LÓPEZ ha afirmado que, en algunos procedimientos tributarios, no tiene sentido plantearse la aplicabilidad del derecho fundamental a no autoincriminarse. «Por ejemplo –escribía en 1994–, en el procedimiento de gestión iniciado por una declaración-liquidación, o en el procedimiento de apremio o en las reclamaciones económico-administrativas. En todos ellos lo que podríamos denominar «terreno de juego» ha sido precisado por los interesados y no tienen sentido los derechos aludidos»; «sólo tiene sentido que se plantee la cuestión en los procedimientos de inspección y en los procedimientos sancionadores»<sup>137</sup>.

Es evidente que podrían levantar sospecha de ilicitud penal aquellos hechos de los que conocen los «órganos liquidadores no inspectores»<sup>138</sup>. Pero, en 2003<sup>139</sup> (a la luz de las consideraciones de TEJERIZO LÓPEZ), señalábamos que no íbamos a ocuparnos de ese supuesto. Considerábamos carente de sentido plantear la aplicabilidad del mencionado derecho del artículo 24.2 de la Constitución en las actuaciones desarrolladas por funcionarios del Cuerpo Técnico de Hacienda<sup>140</sup>, salvo que prestasen servicio en el ámbito inspector (en cuyo caso, obviamente, sí tendría sentido plantear la aplicabilidad del derecho a no autoinculparse); y es que, excepto en ese supuesto, dichos funcionarios «no pueden investi-

---

Derecho penal. Por ello, sobre esta base deben interpretarse los preceptos de nuestra Ley de Enjuiciamiento Criminal y está hoy reconocido expresamente en la última reforma del artículo 520 de esta Ley» (GARRIDO FALLA, F., *Comentarios a la Constitución*, op. cit., pág. 483).

<sup>137</sup> Vid. TEJERIZO LÓPEZ, J. M., «El principio de tutela judicial efectiva y los procedimientos tributarios», *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 82, 1994, págs. 276-277.

<sup>138</sup> Nomenclatura utilizada por MORILLO MÉNDEZ, A., *Procedimientos ante la Administración Tributaria (Doctrina, Jurisprudencia, Formularios y Legislación)*, Tirant Lo Blanch, Valencia, 1997, pág. 592 (pág. 806, en la 2.ª Edición, 1999); *Infracciones, sanciones tributarias y delitos contra la Hacienda Pública*, CISSPRA-XIS, Valencia, 2000, pág. 277.

<sup>139</sup> «El derecho a no autoinculparse ante la Inspección tributaria en caso de posibles delitos contra la Hacienda Pública», Tesis Doctoral, Toledo, 2003.

<sup>140</sup> Los funcionarios del Cuerpo de Gestión de la Hacienda Pública han quedado integrados en el Cuerpo Técnico de Hacienda. Vid. artículo 49 de la Ley 24/2001, de 27 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social; Resolución de 6 de junio de 2002, conjunta de la Subsecretaría de y de la Agencia Estatal de Administración Tributaria. Tras esa integración, sólo impropiamente cabe utilizar en presente (no histórico) la antigua denominación.



gar –decíamos–, sino sólo comprobar». Y añadíamos: «En principio lo hacen sobre la base de los datos que tengan en su poder y de los justificantes de aquello que se ha declarado; justificantes cuya aportación podrán requerir, si no se han presentado con la declaración. Y no olvidamos, tampoco, que el artículo 123.2 de la Ley General Tributaria de 1963 ha facultado a los órganos de gestión para que, de cara a la práctica de liquidaciones provisionales de oficio, requieran al sujeto pasivo “los registros y documentos establecidos por las normas tributarias, al objeto de que la Administración tributaria pueda constatar si los datos declarados coinciden con los que figuran en los registros y documentos de referencia”<sup>141</sup>». En definitiva, llegábamos a afirmar que «no hay autoinculpación posible ante los órganos gestores»<sup>142</sup>.

Sin embargo, parece que algunas de las competencias que la Ley General Tributaria de 2003 atribuye que los órganos de gestión pertenecen, en realidad, al ámbito de la investigación<sup>143</sup>. Pues bien, para determinar la posible trascendencia legítima, penal o sancionadora, de los materiales aportados por el obligado tributario, podríamos utilizar parámetros análogos a los que exponemos a lo largo de este trabajo.

En la tarea de búsqueda de equilibrio en las relaciones entre Inspección y obligados tributarios a la que nos venimos refiriendo, no es un obstáculo que el legislador no haya recogido expresamente en la Ley 1/1998, ni en la nueva Ley General Tributaria, los derechos a no autoinculparse y a la presunción de inocencia consagrados en el artículo 24.2 del Texto Constitucional<sup>144</sup>. Ciertamente, no todos los derechos y garantías de los obligados tributa-

<sup>141</sup> Redacción dada por la Ley 24/2001, de 27 de diciembre (artículo 30.Cuatro). La anterior versión (redacción dada por la Ley 25/1995, de 20 de julio –artículo único–), ligaba esta posibilidad al «supuesto de devoluciones tributarias».

<sup>142</sup> En 1997, RANCAÑO MARTÍN se refiere a la comprobación formal que llevan a cabo las Oficinas gestoras; comprobación de la que, no obstante, se pueden derivar indicios racionales de criminalidad («aunque lo normal es que sea la Inspección la que, en función de su labor de comprobación e investigación, descubra indicios racionales de criminalidad en la actuación del contribuyente, éstos también pueden deducirse de la mera comprobación formal de la declaración que realicen los órganos de gestión»). Y señala dicha autora que tales indicios «se comunicarán de forma inmediata a la Inspección para que ésta lleve a cabo una labor exhaustiva de comprobación e investigación». Vid. RANCAÑO MARTÍN, M.<sup>a</sup> A., *El delito de defraudación tributaria, op. cit.*, pág. 171.

<sup>143</sup> Vid. Artículo 136 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

<sup>144</sup> Por lo que respecta al silencio del sujeto, convendría aclarar que, en términos generales, nuestro Ordenamiento procesal no le atribuye valor de reconocimiento de los hechos. En palabras de MARTÍN PALLÍN, «esto sólo está previsto para el caso de los responsables civiles y sólo sobre la responsabilidad civil en el artículo 700, párrafo segundo, de la Ley de Enjuiciamiento Criminal» (MARTÍN PALLÍN, J.A., «Valor de las pruebas irregularmente obtenidas en el proceso penal», *1.ª Jornadas de Protección Jurisdiccional de los derechos fundamentales y libertades públicas*, 7-10 de marzo de 1989, Facultad de Derecho, Cáceres, *Poder Judicial*, núm. especial VI, pág. 129). ¿Y qué hay del ámbito administrativo-tributario?, ¿tiene el silencio del sujeto inspeccionado alguna relevancia, concretamente en el ámbito sancionador? Consideremos al respecto las palabras de DEL PASO BENGÓA, quien, refiriéndose a la colaboración del obligado tributario en la comprobación e investigación, ha señalado que se entiende «sin perjuicio, claro está, de que, si la cuestión tiene trascendencia para el servicio a juicio de la Inspección y el contribuyente se niega a responder, el instructor pueda sacar sus conclusiones y fundamentar en ellas, normalmente en compañía de otras circunstancias entre las que suele aparecer lo absurdo de la operación investigada tanto desde el punto de vista económico como desde el de la pura lógica, su propuesta de regularización». Y este autor da a entender que sería legítimo otorgar relevancia al silencio («el contribuyente se niega a responder») en el procedimiento sancionador, pues nos recuerda a continuación: «Tampoco hay duda a mi juicio de que los datos, elementos o circunstancias que se hayan obtenido en el procedimiento de comprobación son trasladables al sancionador (...)» –vid. DEL PASO BENGÓA, J.M.<sup>a</sup>, «Relaciones entre el procedimiento inspector y el procedimiento sancionador administrativo», *op. cit.*, pág. 93–.

rios se han contemplado con carácter expreso dentro del llamado Estatuto del Contribuyente<sup>145</sup>, y tampoco todos aparecen explicitados en la Ley General Tributaria de 2003.

Ni la Ley General Tributaria ni ninguna otra ley ordinaria han de desarrollar los principios constitucionales y derechos fundamentales; el legislador ordinario simplemente ha de ponerlos en práctica, ya que «si dedica algunos artículos de una ley a eso que se llama concreción, definición y desarrollo, lo seguro es que estará restringiendo su alcance, al adaptar una interpretación determinada del principio, expresada en términos abstractos»<sup>146</sup>. Como ha señalado ESEVERRI MARTÍNEZ, «la Ley fundamental ya está redactada y reproducirla a nivel de ley ordinaria devalúa el rango de los principios y derechos que en ella se recogen con el carácter de fundamentales»<sup>147</sup>. Ahora bien, esa falta de reproducción no impide reclamar la adecuación del Ordenamiento tributario a los derechos y garantías

<sup>145</sup> IBÁÑEZ GARCÍA constató omisiones en el Proyecto de Ley. Señalaba este autor que posiblemente, en la tramitación parlamentaria, se ampliaría el catálogo de derechos, y que seguramente la jurisprudencia seguiría avanzando en el marco de las garantías y derechos de los contribuyentes (IBÁÑEZ GARCÍA, I., “Notas y referencias sobre el «Estatuto del Contribuyente»”, *Revista de Contabilidad y Tributación*, Centro de Estudios Financieros, núm. 176, 1997, págs. 42-43).

<sup>146</sup> GARCÍA AÑOVEROS, J., «Comentario al artículo 1.º de la Ley General Tributaria», en AA.VV., *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma*, Libro-homenaje al Profesor Dr. D. Fernando Sainz de Bujanda, Vol. I, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1991, págs. 17-18. TEJERIZO LÓPEZ hace suya esa idea en «La reforma de la gestión tributaria», *Crónica Tributaria*, núm. 68, 1993, pág. 89; *vid.* también de este mismo autor “La Ley 1/1998, de 26 de febrero, como un avance en los derechos y garantías de los contribuyentes ante la Hacienda Pública (algunas consideraciones generales sobre la nueva Ley)”, en CAZORLA PRIETO, L. M.ª (Dir.), *La nueva regulación de los derechos y garantías de los contribuyentes ante la Hacienda Pública*, Consejo General del Poder Judicial, Madrid, 1998, pág. 19.

<sup>147</sup> Para Eserverri, «el acarreo de los derechos fundamentales garantizados y protegidos a través de sus disposiciones [el autor se refiere a los preceptos constitucionales] hacia los confines de una posible ley o reglamento en los que se conjuguen las relaciones jurídico-tributarias de la Administración con los administrados resulta (...) impertinente porque (...) la Constitución contiene el estatuto del ciudadano que cabe aplicar, también, en sus relaciones con la Hacienda Pública –la condición de contribuyente no se puede disociar de la condición de ciudadano– por lo que incorporar sus derechos y libertades fundamentales a la letra de la posible Ley supondría delimitarlos dentro de un campo de actuación, el tributario, con el riesgo consiguiente de acotar su contenido o bien, se limitaría a enumerarlos, lo que sería superfluo porque ya están recogidos en el texto constitucional» (ESEVERRI MARTÍNEZ, E., «Potestades de la Administración y Derechos del Contribuyente», *Crónica Tributaria*, núm. 69, 1994, pág. 20).

*Vid.* también FALCÓN Y TELLA, R., «El Estatuto del Contribuyente (II): el derecho a no recurrir», *Quincena Fiscal*, núm. 7, 1996, pág. 5. La eventualidad de que derechos consagrados en la Constitución o en la Ley 30/1992 no se hayan reproducido en la Ley 1/1998 está expresamente prevista, a juicio de este autor, en el artículo 1.2 de esta última, pues dispone: «Los derechos que se reflejan en la presente Ley se entienden sin perjuicio de los derechos reconocidos en el resto del ordenamiento» –*vid.* FALCÓN Y TELLA, R., «Aspectos positivos y negativos de la Ley de derechos y garantías del contribuyente (I): especial referencia a la suspensión de las sanciones y al plazo máximo de duración de los procedimientos», *Quincena Fiscal*, núm. 6, 1998, pág. 7–. GARCÍA BERRO, por su parte, ha señalado que el estatuto del ciudadano y del contribuyente está formulado en la Constitución, «sin que para su plena efectividad sea necesaria la adopción de medidas legislativas específicas» (*vid.* GARCÍA BERRO, F., *Los procedimientos tributarios y la Ley 30/1992 desde la nueva perspectiva de la Ley 1/1998, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes*, Marcial Pons, Madrid, 1998, págs. 67-68).

Antes de que la Ley 1/1998 viera la luz, FENELLÓS PUIGSERVER afirmó que el Estatuto del Contribuyente no puede recortar el contenido de los derechos introducidos por la Ley 30/1992 –FENELLÓS PUIGSERVER, V., «Consideraciones acerca del Proyecto de Estatuto del Contribuyente (I)», *Impuestos I*, 1997, pág. 1072; *vid.* también de este autor, promulgada ya la Ley 1/1998, *El Estatuto del Contribuyente (Comentarios a la Ley 1/98 de 26 de febrero, de derechos y garantías de los contribuyentes)*, Tro, Valencia, 1998, pág. 63–.

reconocidos en nuestra Carta Magna<sup>148</sup>; y es que el respeto a los mismos es un requisito indispensable para lograr la coherencia del sistema tributario<sup>149</sup>.

## B) EL CONCEPTO DE «DECLARACIÓN AUTOINCLUPATORIA»

Los autores vienen distinguiendo, de modo expreso o tácito, entre colaboración activa y colaboración pasiva del sujeto con la autoridad pública, para determinar cuándo emite éste una declaración autoinclupatoria a los efectos del artículo 24.2 de la Constitución.

Constituyen un buen exponente de lo que decimos las palabras de ASENCIO MELLADO, quien, al hilo de la Sentencia constitucional 103/1985, de 4 de octubre (en la que el Alto Tribunal se pronuncia sobre la legitimidad de una prueba de alcoholemia –declara que «no se obliga al detectado a emitir una declaración que exteriorice un contenido, admitiendo su culpabilidad, sino a tolerar que se le haga objeto de una especial modalidad de pericia, exigiéndole una colaboración no equiparable a la declaración comprendida en el ámbito de los derechos proclamados en los art. 17.3 y 24.2 de la Constitución»<sup>150</sup>–), escribe:

«(...) entendemos que los preceptos constitucionales citados [los artículos 17.3 y 24.2] únicamente amparan el derecho del imputado a no colaborar activamente en el proceso y ello no sólo por medio de no prestar declaración alguna o de un determinado contenido, sino tampoco a través de la exigencia de realización de cualquier conducta que entrañe un comportamiento positivo, esto es, una acción cualquiera de movimiento (vgr. insuflar en el alcoholómetro, caminar, escribir, etc.); por el contrario, nada se opone al establecimiento de una obligación personal, con lo que ello conlleva en el caso de negativa a someterse, que implique el deber del imputado de soportar pasivamente injerencias en su cuerpo, con las limitaciones necesarias, de las que extraer datos de carácter objetivo idóneos a la investigación penal.»<sup>151</sup>

Ahora bien, hemos de tener presente que nos encontramos ante una construcción doctrinal. De hecho, en el supuesto concreto de la Sentencia 103/1985 a la que se refiere ASENCIO MELLADO, la determinación del nivel de alcohol en sangre se llevó a cabo en virtud de lo que, según dicho autor, constituye un comportamiento activo del sujeto: éste insufló aire en el medidor.

<sup>148</sup> PONT MESTRES ha constatado «la necesidad de adaptación del ordenamiento tributario a la Constitución». El autor se hace eco del «clamor general» al respecto; clamor «no sólo circunscrito –dice– a las esferas jurídicas del país, sino expresado por la inmensa mayoría de los contribuyentes» (vid. PONT MESTRES, M., «Acerca de la modificación de los procedimientos tributarios: necesario equilibrio de derechos, deberes y responsabilidades entre la Administración y los contribuyentes», *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública*, núm. 230, 1994, pág. 512).

<sup>149</sup> Vid. en este sentido ASOCIACIÓN ESPAÑOLA DE ASESORES FISCALES, «Problemas que deben ser resueltos o eliminarse de nuestro sistema tributario», *Tribuna Fiscal*, núm. 60, 1995, pág. 86.

Tengamos presente que el Fundamento Jurídico 5º de la Sentencia del Tribunal Constitucional 25/1981, de 14 de julio, se refiere a los derechos fundamentales no sólo como derechos de los individuos: «(...) al propio tiempo –dice el citado Fundamento–, son elementos esenciales de un ordenamiento objetivo de la comunidad nacional, en cuanto ésta se configura como marco de una convivencia humana justa y pacífica, plasmada históricamente en el Estado de Derecho y, más tarde, en el Estado social de Derecho o el Estado social y democrático de Derecho, según la fórmula de nuestra Constitución (artículo 1.º 1)».

<sup>150</sup> Fundamento Jurídico 3º.

<sup>151</sup> ASENCIO MELLADO, J.M.ª, *Prueba prohibida y prueba preconstituída*, Trivium, Madrid, 1989, págs. 143-144.

Más recientemente, la Sentencia del Tribunal Constitucional 161/1997, de 2 de octubre, establece en el Fundamento Jurídico 7º:

«(...) las pruebas para la comprobación de la conducción bajo la influencia del alcohol o de drogas tóxicas, estupefacientes o sustancias psicotrópicas, y, entre ellas, las de espiración de aire a través de un alcoholímetro, no constituyen en rigor una declaración o testimonio, por lo que no pueden suponer vulneración alguna de los derechos a no declarar, a no declarar contra uno mismo y a no confesarse culpable.

Tampoco menoscaban *per se* el derecho a la presunción de inocencia por inversión de la carga material de la prueba. Las pruebas de detección discutidas, ya consistan en la espiración de aire, ya en la extracción de sangre, en el análisis de orina o en un examen médico, no constituyen actuaciones encaminadas a obtener del sujeto el reconocimiento de determinados hechos o su interpretación o valoración de los mismos, sino simples pericias de resultado incierto que, con independencia de que su mecánica concreta no requiera sólo un comportamiento exclusivamente pasivo, no pueden catalogarse como obligaciones de autoincriminarse, es decir, como aportaciones o contribuciones del sujeto que sostengan o puedan sostener directamente, en el sentido antes dicho, su propia imputación penal o administrativa (...)

En nuestra disciplina, AGUALLO AVILÉS y GARCÍA BERRO<sup>152</sup>, refiriéndose, en concreto, a este pronunciamiento (la Sentencia 161/1997) se han mostrado de acuerdo con el Tribunal Constitucional. A juicio de ambos autores, «las «garantías frente a la autoincriminación» del art. 24.2 CE no impiden que el poder público pueda exigir de los imputados cierto grado de colaboración en la búsqueda de las pruebas de la comisión y autoría de los ilícitos penales o administrativos»; y afirman más tarde: «(...) en muchas ocasiones, especialmente cuando la actividad investigadora se realiza sobre el mismo cuerpo del imputado, las pericias técnicas sólo pueden llevarse a la práctica con la participación, pasiva (dejando hacer) o activa (realizando algún tipo de acción), de éste».

Según AGUALLO AVILÉS y GARCÍA BERRO, hay que hablar de autoinculpación a los efectos del artículo 24.2 cuando se aporta prueba, pero no cuando se soporta ésta. Tienen escrito: «sólo se “aporta prueba” cuando se pone conscientemente en conocimiento del poder público datos incriminatorios que no se hallaban *a su alcance* en el momento del requerimiento». En otro caso, a juicio de dichos autores, y (repetimos) con independencia de la actividad o pasividad del sujeto, éste sólo soportaría prueba.

La ejemplificación ofrecida por ambos juristas, resulta, sin duda, muy valiosa para comprender la postura de los mismos.

Por lo que respecta al concepto «soportar prueba», escriben AGUALLO AVILÉS y GARCÍA BERRO:

«Piénsese (...) en todos aquellos casos en los que la actividad probatoria debe realizarse en el cuerpo del propio sospechoso o inculpado. Cuando el ciudadano está a disposición de los agentes de la autoridad y éstos, con la finalidad, *v.gr.*, de comprobar si supera el grado de alcohol legalmente autorizado o conduce bajo los efectos de cualquier tipo de droga, le reclaman un determinado comportamiento activo o pasivo –soplar, orinar en un recipiente u ofrecer su brazo inmóvil–, la única razón de dicho requerimiento es preservar el principio de proporcionalidad evitando, de este modo, el empleo de medidas que afectan más acusadamente a los derechos del ciudadano (integridad física, intimidad, libertad). Las pruebas que se pretenden están en el cuerpo del requerido, en el aire de sus

---

<sup>152</sup> Vid. AGUALLO AVILÉS, A.; GARCÍA BERRO, F., «Deber de colaborar con la Administración Tributaria y derecho a no autoincriminarse: un conflicto aparente», *op. cit.*, págs. 94 y ss.

pulmones, en su sangre, en su orina, tienen –como diría el Tribunal de Estrasburgo en el asunto *Saunders c. Reino Unido*– una “existencia independiente de la voluntad del acusado”, y están al alcance del poder público, dado que basta con adoptar medidas de fuerza (sujetar al individuo mientras se le extrae la sangre, retenerle hasta que se vea obligado a orinar, etc.) para obtenerlas. La única razón por la que la Administración no accede directamente a la prueba mediante la adopción de tales medidas es porque el principio de proporcionalidad lo impide.»

En relación con este mismo concepto, y por lo que se refiere, ya en el ámbito tributario, a la posible reclamación, por parte del Actuario, en un registro de local de negocio (previamente precintado), de ciertos libros que se encuentran en una estantería, los citados autores tienen escrito:

«Es evidente, en efecto, que, con independencia de que tales libros pudieran contener datos incriminatorios para el sujeto, la mera entrega carecería absolutamente de contenido testimonial o comunicativo: con la aportación no se está revelando la localización de los libros (que ya estaban *al alcance* del actuario), no se está denunciando quién los confeccionó, no se está corroborando la certeza o mendacidad de lo que en ellos se contiene, ni, en fin, se proporciona ninguna otra información de interés.»

A la aportación de prueba se refieren AGUALLO AVILÉS y GARCÍA BERRO a continuación:

«En cambio, cuando un actuario exige bajo coacción a un obligado tributario que proporcione la contabilidad B, de cuya existencia tiene certeza, *v.gr.*, gracias a la información suministrada por trabajadores de la empresa inspeccionada<sup>153</sup>, a través del mero acto de aportación se estaría comunicando tácitamente: en primer lugar, que la contabilidad B efectivamente existe; en segundo lugar, que dicha contabilidad estaba en posesión del obligado tributario; y, en tercer lugar, que el obligado cree que la documentación contable suministrada es la descrita en el requerimiento. Y esta es una declaración tácita de indudable contenido incriminatorio que debe gozar de la protección del derecho a no autoincriminarse.»

Ciertamente, nos parece de gran interés la labor clarificadora que, sobre el concepto de declaración autoinculpatoria, han llevado a cabo AGUALLO AVILÉS y GARCÍA BERRO. Sin embargo, consideramos necesario llevar a sus últimas consecuencias la noción de «material “que tiene una existencia independiente de la voluntad del acusado”» (utilizamos palabras del Tribunal Europeo de Derechos Humanos), pues esta circunstancia constituye la clave de toda autoinculpación relevante desde el punto de vista del derecho a no declarar contra sí mismo; la doctrina de la Corte de Estrasburgo es exponente de esto que decimos.

Resulta obvio que el aire exhalado, la sangre o la orina tienen una existencia independiente de la voluntad del individuo. Ahora bien, ¿en qué sentido se puede afirmar que, por ejemplo, la documentación contable (a la que, como hemos visto, también se refieren dichos autores) existe con independencia de la voluntad del sujeto? De ello nos ocuparemos a continuación.

Según el Fundamento Jurídico 10º de la Sentencia del Tribunal Constitucional 76/1990, de 26 de abril, ni en el cumplimiento del deber ciudadano de someterse a tests de alcoholemia, ni tampoco en la aportación o exhibición de aquellos documentos contables que sean requeridos coactivamente por la Administración tributaria se puede hablar de «declaración», desde el punto de vista del artículo 24.2 (y 17.3) de la Constitución<sup>154</sup>. Por otro lado, el Tri-

<sup>153</sup> Los autores parecen adoptar, al menos en este supuesto, un criterio de certeza relativa o no absoluta.

<sup>154</sup> Dice literalmente el Tribunal Constitucional en el Fundamento Jurídico 10º de su Sentencia 76/1990:

“Los documentos contables son elementos acreditativos de la situación económica y financiera del contribuyente; situación que es preciso exhibir para hacer posible el cumplimiento de la obligación tributaria y su posterior

bunal Europeo de Derechos Humanos de Estrasburgo ha establecido, en el pfo. 69 de la Sentencia dictada en el asunto *Saunders v. Reino Unido*, que el derecho a no declarar contra sí mismo «no se extiende a la utilización en un procedimiento penal<sup>155</sup> del material que puede obtenerse del acusado mediante poderes coactivos, pero que tiene una existencia independiente de la voluntad del acusado, tal y como sucede, *inter alia* con los documentos obtenidos de acuerdo con un mandato judicial, o muestras de aliento, sangre u orina, o tejido corporal para realizar pruebas de ADN»<sup>156</sup>. Más recientemente, la Sentencia del Tribunal Europeo *J.B. v. Suiza* ha insistido en este criterio<sup>157</sup>.

Consideramos que ambos pronunciamientos tienen una importancia capital en nuestra disciplina para determinar en qué casos existe declaración autoinculpatoria coactiva a los efectos del artículo 24.2 de la Constitución. Tomando como referente estas Sentencias, es posible clasificar en dos grupos el material suministrado<sup>158</sup> por el obligado tributario.

Por un lado, hemos de referirnos al material cuya existencia es independiente de la voluntad del sujeto y contiene una declaración en sí mismo. Podríamos pensar, por ejem-

---

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 arts. 17.3 y 24.2 de la Constitución. Del mismo modo que el deber del ciudadano de tolerar que se le someta a una especial modalidad de pericia técnica (*verbi gratia*, el llamado control de alcoholemia) no puede considerarse contrario al derecho a no declarar contra sí mismo y al de no declararse culpable (SSTC 103/1985, 145/1987, 22/1988, entre otras muchas), 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.»

<sup>155</sup> El Tribunal Europeo de Derechos Humanos ha otorgado una gran amplitud al término «acusación en materia penal», que recoge el artículo 6.1 del Convenio Europeo para la Protección de los Derechos Humanos y de las Libertades Fundamentales (Roma, 1950); en la alusión del pfo. 69 de la Sentencia *Saunders* a «un procedimiento penal» se ha de entender incluido también nuestro procedimiento tributario sancionador. De estas cuestiones nos ocuparemos con posterioridad en el presente trabajo. Adelantamos ahora que las sanciones tributarias tienen el alcance general y la finalidad preventiva y, al mismo tiempo, represiva que, a la luz de la jurisprudencia de Estrasburgo, revelan el carácter penal de las mismas, en orden a la aplicación del citado artículo 6.1.

<sup>156</sup> Cour eur. D.H., Arrêt *Saunders c. Royaume-Uni* du 17 décembre 1996, Recueil 1996-VI, §69 –trad. SERRANO ANTÓN, F., en HERRERA MOLINA, P.M., «Los derechos a guardar silencio y a no declarar contra sí mismo en el procedimiento inspector (Comentario y traducción de la Sentencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos, de 17 de diciembre de 1996, *Saunders v. United Kingdom*)», *Impuestos-II*, 1997, pág. 1098–.

<sup>157</sup> *Vid.* Cour eur. D.H., Arrêt *J.B. c. Suisse* du 3 mai 2001, requête n° 31827/96, § 68.

<sup>158</sup> En las páginas de este trabajo no utilizamos los términos «suministro» o «aportación» (y sus variantes), referidos al obligado tributario, para aludir únicamente a la colaboración activa de éste con la Inspección; entendemos dichos vocablos en un sentido más amplio. Pensemos, por ejemplo, en la posibilidad de que la Inspección tributaria acceda a determinado material en el transcurso de una entrada y reconocimiento de finca, y el obligado tributario no haga nada por evitarlo –posiblemente para eludir la imposición de sanciones–. («La Inspección de los Tributos podrá entrar en las fincas, locales de negocio y demás establecimientos o lugares en que se desarrollen actividades o explotaciones sometidas a gravamen, existan bienes sujetos a tributación o bien se produzcan hechos imponibles o exista alguna prueba de los mismos, siempre que lo juzgue conveniente para la práctica de cualesquiera actuaciones y, en particular, para reconocer los bienes, despachos, instalaciones o explotaciones del interesado, practicando cuantas actuaciones probatorias conexas sean necesarias» –artículo 39.1 del Real Decreto 939/1986, de 25 de abril, por el que se aprueba el Reglamento General de la Inspección de los Tributos–. «Cuando las actuaciones inspectoras lo requieran, los funcionarios que desarrollen funciones de inspección de los tributos podrán entrar, en las condiciones que reglamentariamente se determinen, en las fincas, locales de negocio y demás establecimientos o lugares en que se desarrollen actividades o explotaciones sometidas a gravamen, existan bienes sujetos a tributación, se produzcan hechos imponibles o supuestos de hecho de las obligaciones tributarias o exista alguna prueba de los mismos» –artículo 142.2, párrafo primero, de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria–.)

plo, en un documento elaborado por terceras personas, que deje constancia de determinados hechos o actos o que contenga una declaración de voluntad de las mismas, que esté en poder del sujeto inspeccionado y que, como es lógico, tenga trascendencia de cara a la determinación de la situación tributaria de dicho sujeto<sup>159</sup>. Es el caso también del material cuya existencia tiene carácter obligatorio *ex lege*. A la luz de las Sentencias aludidas, es posible afirmar que la aportación de estos materiales a la Inspección tributaria no constituye declaración a los efectos del artículo 24.2 del Texto Constitucional, y que, por tanto, al margen de que dicha aportación haya tenido carácter voluntario o coactivo, pueden fundamentar legítimamente, en principio, la imposición de sanciones tributarias o penas<sup>160</sup>. Por lo que respecta al material cuya existencia tiene carácter obligatorio *ex lege*, entendemos que convendría plantear la posibilidad de que, en el futuro, la normativa permitiera excluir de esta afirmación la contabilidad ajustada a las disposiciones del Código de Comercio, en el caso de aquellos empresarios cuyo régimen de tributación no prevea la llevanza preceptiva de la misma<sup>161</sup>. Hemos de señalar que si bien la obligatoriedad de ésta no alcanza al Derecho tributario, esa circunstancia no exime del deber de llevar dicha contabilidad en el ámbito del Derecho mercantil, y que, a pesar de existir este deber, tradicionalmente en España los amplios sectores del pequeño y mediano comercio vienen descuidando su

<sup>159</sup> En nuestro trabajo «La articulación entre los procedimientos de gestión tributaria y el proceso penal por delito fiscal. El derecho a no declarar contra sí mismo» (*Revista Jurídica de Castilla-La Mancha*, núm. 35, 2003, pág. 150; *vid.* también «El derecho a no declarar contra sí mismo. La articulación entre los procedimientos de gestión tributaria y el proceso penal por delito fiscal» –Primera parte–, *Análisis Tributario* –Perú– núm. 183, 2003, pág. 24) aludíamos, como ejemplo, a una carta dirigida al obligado tributario que pueda llegar a manos de la Inspección en el curso de una entrada y reconocimiento de local de negocio. Y es que entendemos que, tratándose de «correspondencia ya recibida y guardada por su destinatario», éste «podrá encontrar protección (...) no por vía del artículo 18.3 CE [“Se garantiza el secreto de las comunicaciones y, en especial, de las postales, telegráficas y telefónicas, salvo resolución judicial”], sino, en su caso, a través de las normas que tutelan el derecho a la intimidad, porque, a efectos de este derecho, resulta indiferente la procedencia de los bienes objeto de la conculcación» (texto literal tomado de MARTÍN MORALES, R., *El régimen constitucional del secreto de las comunicaciones*, Civitas, Madrid, 1995, pág. 49). Ahora bien, lo cierto es que la doctrina del Tribunal Constitucional “termina por situar los datos relativos a la «intimidad económica» extramuros de la «intimidad constitucionalmente protegida»” (cfr. MARTÍN QUERALT, J.; LOZANO SERRANO, C.; CASADO OLLERO, G.; TEJERIZO LÓPEZ, J.M., *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, Tecnos, Madrid, 2003, pág. 372).

<sup>160</sup> BANACLOCHE PÉREZ ha escrito: «[...] es indiscutible que, salvo lo que sea obligado llevar y aportar, cualquier otra manifestación o aportación en el expediente de gestión no podrá ser utilizada en el sancionador, salvo previa advertencia de posible autoinculpación.» *Vid.* BANACLOCHE PÉREZ, J., «El nuevo procedimiento sancionador», *Impuestos-II*, 1998, pág. 89; nos remitimos también a su trabajo «El Estatuto del Contribuyente y la reforma de la Ley General Tributaria», *op. cit.*, pág. 127, y de fecha anterior *La Inspección de los Tributos (Ensayos de Jurisprudencia)*, Cuadernos de “J.B.”, Asociación Española de Asesores Fiscales (Zona 7ª), Málaga, 1994, pág. 9.

<sup>161</sup> En el año 1977, y por lo que respecta al ámbito laboral, PÉREZ-ESPINOSA SÁNCHEZ señaló en una línea de pensamiento próxima a la nuestra, refiriéndose al «examen de los libros y documentos del empresario»: «El ejercicio de este derecho de investigación está contraído a los documentos o libros que a efectos laborales esté obligado a tener el empresario: libro de matrícula, justificantes de altas y bajas, recibos de salarios, boletines de cotización...»; y añadía dicho autor: «En relación a la posible utilización de los libros de contabilidad del empresario como medio de comprobar o investigar la existencia de infracciones laborales, el inspector de Trabajo deberá solicitar a la autoridad judicial que decreta su examen, a fin de dejar sin efecto el derecho al secreto de la contabilidad del empresario». Insistía PÉREZ-ESPINOSA SÁNCHEZ más adelante: «Este derecho de examen del inspector viene referido exclusivamente a los libros y documentos exigidos por las normas laborales y de Seguridad Social, quedando excluidos los libros de contabilidad sobre los que pesa las garantías contenidas en el Código de Comercio y en la LECr». Cfr. PÉREZ-ESPINOSA SÁNCHEZ, F., *Las infracciones laborales y la Inspección de Trabajo*, Montecorvo, Madrid, 1977, págs. 162, 169.

cumplimiento<sup>162</sup>. Pues bien, otorgar trascendencia tributario-sancionadora a la contabilidad en el supuesto apuntado puede tener una clara repercusión negativa al respecto. Además, implica, sin duda, hacer de peor condición a aquellos empresarios que cumplen con este deber mercantil<sup>163</sup> que a los incumplidores<sup>164</sup>.

Hemos de referirnos también al material cuya existencia depende de la voluntad del sujeto y contiene una declaración en sí mismo. Es éste el caso de las manifestaciones orales o escritas del propio obligado tributario. La aportación de esos materiales al órgano inspector (incluida la realización de dichas manifestaciones) constituiría declaración a los efectos del artículo 24.2 del texto constitucional y, por tanto, siendo coactiva esa aportación, nunca tales materiales podrían fundamentar legítimamente la imposición de sanciones tributarias o penas<sup>165 166</sup>.

<sup>162</sup> El profesor URÍA GONZÁLEZ denunciaba en 1985 al tradicional descuido por parte del pequeño y mediano comercio en el cumplimiento de la obligación de llevar contabilidad (*vid.* de este autor «Derecho fiscal y Derecho mercantil», *Hacienda Pública Española*, núm. 94, 1985, pág. 39). Esa denuncia sigue teniendo vigencia en la actualidad.

<sup>163</sup> La llevanza de contabilidad se configura como «deber jurídico», noción más genérica que la de «obligación». *Vid.* MARTÍNEZ LAFUENTE, A., «Transmisión de obligaciones pendientes por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas», *Hacienda Pública Española*, núm. 82, 1983, págs. 152-153; MARINA GARCÍA-TUÑÓN, A., *Régimen jurídico de la contabilidad del empresario*, Lex Nova, Valladolid, 1992, págs. 61 y ss.; PASCUAL PEDREÑO, E., «El valor probatorio de la contabilidad», *Actualidad Financiera*, núm. monográfico primer trimestre 1996 —especial en homenaje a D. Ángel Sáez Torrecilla—, págs. 115-117; MERINO JARA, I., *Facturas y registros: requisitos y efectos fiscales*, Lex Nova, Valladolid, 1999, pág. 226.

<sup>164</sup> Se podría entender que no plantearía problemas, a la luz del artículo 24.2 de nuestro texto constitucional, la aportación de la contabilidad ajustada a las disposiciones del Código de Comercio cuando no sea el propio obligado tributario quien la lleva directamente, sino un tercero; en este sentido se ha pronunciado la jurisprudencia estadounidense. *Vid.* U.S. Supreme Court *Couch v. United States*, 409 U.S. 322 (1973); *Fisher v. United States*, 425 U.S. 391 (1976); *United States v. Doe*, 465 U.S. 605 (1984). RIBES RIBES ha escrito sobre estos pronunciamientos:

«(...) en el Asunto *Couch v. United States* el Tribunal autorizó ampliamente al Gobierno a efectos de obtener toda clase de información fiscal, rechazando extender la protección de la Quinta Enmienda [«No person (...) shall be compelled in any criminal case to be a witness against himself»] a los libros de contabilidad llevados por el contable del contribuyente. La justificación de tal excepción estribaba, a juicio del Tribunal, en el carácter estrictamente personal que revestía el citado derecho, de tal forma que el contribuyente podría acogerse al mismo para evitar la producción de pruebas contra sí mismo, pero no la producción de aquéllas por otra persona.

En la misma dirección volvió a pronunciarse el Tribunal en el Asunto *Fisher v. United States*, consolidando, pues, la excepción existente al respecto en lo que se refiere a la materia fiscal.

Asimismo, en el Asunto *United States v. Doe* el Tribunal vino a declarar que la Quinta Enmienda hacía referencia a declaraciones del contribuyente susceptibles de devenir pruebas de cargo contra él, mas no a documentos que pudieran surtir el mismo efecto y mucho menos cuando tales documentos no se encuentran en poder del obligado tributario sino de sus contables.»

Cfr. RIBES RIBES, A., «El derecho a no declarar contra sí mismo en el ámbito penal tributario: reflexiones a la luz de la jurisprudencia norteamericana», *op. cit.*, pág. 117.

*Vid.* también APARICIO PÉREZ, J., *La lucha contra el fraude fiscal en U.S.A.: Los Agentes Especiales*, *op. cit.*, pág. 111.

<sup>165</sup> GÓMEZ CABRERA, por su parte, afirma que «los únicos datos obtenidos en el curso de una inspección que no podrían ser utilizados en un procedimiento sancionador serían los aportados por el sujeto a requerimiento individualizado y cuyo único soporte material sean las manifestaciones, orales o escritas, del propio obligado» (cfr. Comentario al artículo 34 de la Ley 1/1998, en AA.VV., *Comentarios a la Ley de Derechos y Garantías de los contribuyentes*, Comentario *cit.*, pág. 265).

<sup>166</sup> Por su interés, en relación con dicotomía de materiales expuesta, reproducimos seguidamente las palabras de RIBES RIBES sobre los pronunciamientos de la U.S. Supreme Court en los Asuntos *Boyd v. United States*, 116 U.S. 616 (1886), y *United States v. Sullivan*, 274 U.S. 259 (1927):



Para concluir, podemos afirmar que la autoinculpación tiene lugar en virtud de materiales susceptibles de autoincriminar al sujeto; materiales, en definitiva, que han de contener una declaración de voluntad o de conocimiento de aquél, y, además, cuya existencia ha de ser voluntaria. Toda declaración autoinculpatoria se traduciría en una aportación consciente<sup>167</sup> de tales materiales al poder público; y esa aportación podría tener lugar ya en virtud de una colaboración activa del sujeto, ya en virtud de su «dejar hacer». Para determinar si dicha aportación, activa o pasiva, fuera contraria los artículos 6 del Convenio Europeo de Derechos Humanos y 24 de la Constitución, habría que estar al carácter coactivo o voluntario de la misma; sólo en el primer caso resultaría contraria a dichos preceptos, puesto que, como es sabido, el derecho a no autoinculparse es renunciabile.

Habrà quien pueda pensar que la propuesta que hemos formulado aquì en orden a garantizar el derecho a no autoinculparse ante la Inspección tributaria podrìa fàcilmente verse «burlada» (si se nos permite la expresi3n), pues, en principio, bastarìa con incrementar la previsi3n de materiales obligatorios *ex lege*. Ahora bien, ello podrìa ser contrario al principio de proporcionalidad; a la luz de 3ste habrìan de analizarse eventuales reformas normativas en ese sentido.

### C) LA NECESARIA COLABORACI3N DEL OBLIGADO TRIBUTARIO CON LA INSPECCI3N DE HACIENDA

Es indudable que la Administraci3n tributaria precisa la colaboraci3n de los particulares para el ejercicio de sus funciones, pues como ha afirmado el profesor RODRIGUEZ BEREJO, «en un sistema tributario de masas sin la colaboraci3n del contribuyente y de las personas que tienen relaci3n con el hecho imponible, con la consiguiente aportaci3n de datos e informaci3n, serìa imposible llevar a cabo el proceso de aplicaci3n de los tributos»<sup>168</sup>. Y es tambi3n indudable que dicha colaboraci3n se ha de poder exigir con caràcter coactivo<sup>169</sup>.

«Pese al reconocimiento explìcito del Tribunal en el Asunto *Boyd v. United States* en cuanto a la equiparaci3n entre declaraci3n y documentos personales, a efectos de su consideraci3n como objeto de protecci3n de la Quinta Enmienda, y tras subrayar que la conminaci3n en orden a facilitar documentos de caràcter privado al objeto de ser utilizados contra su dueño en calidad de evidencia incriminatoria constituìa una flagrante violaci3n de la misma, por el hecho de equivaler a la obligaci3n de actuar como testigo contra sì mismo, el propio 3rgano jurisdiccional admiti3 excepciones a tal regla general en el Asunto *United States v. Sullivan*.»

Y señaala RIBES RIBES a pie de pàgina, refiri3ndose al caso *Boyd v. United States*:

«En este Asunto el Alto Tribunal entendi3 que los libros y papeles personales constituìan poco menos que la extensi3n de la propia persona, siendo susceptibles de revelar id3ntico contenido al que serìa desvelado en caso de ser interrogado directamente. Ahondando aùn màs en la cuesti3n, incidi3 en este aspecto recalcando la inutilidad de un principio que impidiera obtener bajo coacci3n el conocimiento de lo que se encuentra en la mente pero permitiera, en cambio, forzar a revelar tal informaci3n si se encontraba escrita.»

Cfr. RIBES RIBES, A., «El derecho a no declarar contra sì mismo en el àmbito penal tributario: reflexiones a la luz de la jurisprudencia norteamericana», *op. cit.*, pàg. 116.

<sup>167</sup> La consciencia del sujeto lo es de la incriminaci3n a que darìan lugar todos o algunos de los datos contenidos en los materiales por 3ste aportados.

Ahora bien, la ausencia de ese requisito, en el preciso momento en que se produzca la aportaci3n, difìcilmente permitirà negar que ha tenido lugar una declaraci3n autoinculpatoria. Cuesta imaginar que se llegue a determinar que faltaba dicha consciencia cuando se aport3 el material en cuesti3n.

<sup>168</sup> RODRIGUEZ BEREJO, A., Pr3logo a la obra de ZORNOZA P3REZ, J.J., *El sistema de infracciones y sanciones tributarias (Los principios constitucionales del derecho sancionador)*, Civitas, Madrid, 1992, pàg. 17.

<sup>169</sup> Vid. PALAO TABOADA, C., «La potestad de obtenci3n de informaci3n de la Administraci3n tributaria y sus lÌmites», *Gaceta Fiscal*, n3m. 45, 1987, pàg. 127.

Ahora bien, el procedimiento administrativo en general y, más concretamente, dentro del ámbito tributario, el procedimiento inspector no se puede entender «como mero cauce que refleja las potestades de la Administración frente a una situación general de sujeción»<sup>170</sup> que incumbiría al sujeto pasivo, sino que se pretende articular en gran medida como contradictorio, surgiendo para el particular no sólo deberes concretos, sino también garantías y derechos en favor de su posición»<sup>171</sup>. El obligado tributario no se encuentra «sometido» a los órganos inspectores<sup>172</sup>. No se establecen «relaciones de poder»: «cualquier pretendida supe-

---

Consideramos «imprescindible» el «carácter *coactivo*» con el que se exige «auxilio de toda la colectividad en la gestión de los tributos» (términos de AGUALLO AVILÉS, A., «Interés fiscal y Estatuto del contribuyente», *op. cit.*, pág. 587).

<sup>170</sup> El Tribunal Constitucional ha atribuido a la relación jurídica tributaria el carácter de relación de sujeción especial. Tengamos presente al respecto el Fundamento Jurídico 3º de la Sentencia 195/1994, de 28 de junio, que contiene una referencia a la «especial situación de sujeción que supone la configuración de la relación tributaria en el art. 31 de la Norma Fundamental como deber constitucional». Con anterioridad, en el Fundamento Jurídico 3º de su Sentencia 76/1990, de 26 de abril, el Tribunal se pronunciaba en ese mismo sentido.

AGUALLO AVILÉS considera que las palabras del Tribunal, siendo desafortunadas, son susceptibles de «una diferente interpretación». Según este autor, «no es posible (...) atribuir un alcance *especial* (más limitado) a los derechos y garantías de los ciudadanos por el mero hecho de que éstos se relacionen con la Administración tributaria, pero en la delimitación del contenido de los derechos constitucionales hay que tener en cuenta necesariamente la existencia del artículo 31.1 CE». «La relación jurídico-administrativa que une a los ciudadanos con el Fisco no es una relación de sujeción especial (...), como la que mantienen quienes se hallan internados en los centros penitenciarios —ha escrito AGUALLO—, es, más bien, una relación que adquiere especificidad propia por venir dibujada por los matices y peculiaridades que derivan de la cohesión de los valores en juego». *Vid.* AGUALLO AVILÉS, A., «La necesidad de un análisis constitucional del Derecho financiero. Hacia un *Derecho financiero constitucional*», *Revista Española de Derecho Financiero*, núms. 109-110, 2001, págs. 92 y ss. (el texto transcrito lo hemos tomado de las págs. 92, 93 y 96). Consúltense, también, en este sentido, FERNÁNDEZ MONTALVO, R., «Garantías constitucionales del procedimiento tributario», *Revista de Hacienda Local*, núm. 75, 1995, págs. 417-418.

GARCÍA AÑOVEROS, por su parte, criticó el «plus de sujeción» a la Administración tributaria contenido en la Sentencia 76/1990, de 26 de abril. *Vid.* de este autor «Una nueva Ley General Tributaria. Problemas constitucionales», *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 90, 1996, págs. 218 y ss.; *Crónica Tributaria*, núm. 78, 1996, págs. 151-152; AA.VV., *Garantías constitucionales del contribuyente*, Tirant Lo Blanch, Valencia, 1999, págs. 103 y ss. SIMÓN ACOSTA se muestra contrario al criterio del Tribunal, en «Derechos Humanos y Tributación», *Anais das XX Jornadas do ILADT*, Tema 1, Brasil, diciembre de 2000 (*vid.* pág. 291).

PALAO TABOADA puso de manifiesto en 1994 la «tendencia hacia la concepción de la relación entre el contribuyente y la Hacienda Pública como una relación de supremacía especial», pero entendida como «tendencia a establecer vínculos duraderos con los contribuyentes»; pensaba, concretamente, en la «proliferación de obligaciones de identificación de los contribuyentes y de carácter «censal»» (PALAO TABOADA, C., «La posición del contribuyente frente a la Administración tributaria», *Crónica Tributaria*, núm. 69, 1994, págs. 49-50).

<sup>171</sup> Cfr. LOZANO SERRANO, C., «La actividad inspectora y los principios constitucionales», *Impuestos-I*, 1990, pág. 225.

Como AGUALLO AVILÉS, también nosotros somos contrarios a que, por su magnitud, el «auxilio de toda la colectividad en la gestión de los tributos» se convierta en una «forzada subrogación en las funciones tributarias» (*vid.* AGUALLO AVILÉS, A., «Interés fiscal y Estatuto del contribuyente», *op. cit.*, págs. 587-589). No hemos de perder de vista, en este sentido, el pensamiento de GARCÍA DE ENTERRÍA reflejado en su trabajo «Sobre los derechos públicos subjetivos», *Revista Española de Derecho Administrativo*, núm. 6, 1975, págs. 427 y ss. (el texto transcrito a continuación se ha tomado de la pág. 726); como señalara este autor, «el administrado no es en el sistema jurídico actual un mero objeto de Derecho Administrativo, ni tampoco un término de referencia de simples posiciones pasivas». «Por el contrario —aclara GARCÍA DE ENTERRÍA— el administrado, sin perjuicio de resultar, en efecto, destinatario de situaciones jurídicas pasivas, es a la vez (...) titular de situaciones jurídicas activas frente a la Administración»; *vid.* también SORIANO GARCÍA, J.E., «Evolución del concepto de «relación jurídica» en su aplicación al Derecho público», *Revista de Administración Pública*, núm. 90, 1979, págs. 33 y ss.

<sup>172</sup> Téngase presente al respecto que, como nos recuerda DE LA CUÉTARA, la sujeción a una potestad «no debe ser tomada, *ad pedem literae* (...) como equivalente a sometimiento, situación de minoración de garantías

rioridad de la Inspección queda extramuros del marco constitucional»; estamos ante «potestades, sean regladas o discrecionales, ínsitas en el ordenamiento jurídico y, por tanto acordes con los valores superiores del mismo: libertad, justicia e igualdad»<sup>173</sup>.

La Inspección tributaria ha de respetar los derechos y libertades de los ciudadanos reconocidos en el Texto Constitucional<sup>174</sup>; no hay que olvidar que la actuación de ésta afecta «a la esfera jurídica del contribuyente, incidiendo sobre sus derechos fundamentales, sobre aquellos derechos reconocidos constitucionalmente y que definen el ámbito de autonomía de cada persona frente a las demás y también, por tanto, frente a la Administración»<sup>175</sup>. El deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, consagrado en el artículo 31.1 de la Constitución, precepto en el que se apoyan, pues, las actuaciones de comprobación e investigación tributarias, cuya finalidad es el efectivo cumplimiento de dicho deber y, en definitiva, la lucha contra el fraude fiscal<sup>176</sup>, «no puede justificar un Sistema Tributario que entre en contradicción con el catálogo de derechos individuales y de libertades públicas que la propia Constitución consagra»<sup>177</sup>. Y «no se trata tanto de postular una igualdad entre las partes, como de exigir que la Administración Tributaria reconozca y asuma todos los derechos y garantías que son inherentes a los ciudadanos, no sólo contribuyentes, en nuestro ordenamiento jurídico actual»<sup>178</sup>.

jurídicas, o situación de inferioridad ante el prepotente titular» de la potestad en cuestión (vid. DE LA CUÉTARA, J.M., *Las potestades administrativas*, Tecnos, Madrid, 1986, págs. 41-42).

<sup>173</sup> Cfr. PONT MESTRES, M., «Acerca de la pretendida condición de súbdito del contribuyente y de sus garantías ante la Inspección», *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública*, núm. 241, 1996, pág. 548.

CASADO OLLERO ha constatado la paulatina transformación de la relación jurídica tributaria; afirma que de la supremacía administrativa y la correlativa sujeción del contribuyente se ha pasado progresivamente a una situación de paridad. En este nuevo modelo de relación «la actuación de ambas partes se halla por igual sometida al imperio de la ley», y «sus respectivos intereses tienden a estar de idéntico modo tutelados por la norma fiscal». Vid. CASADO OLLERO, G., «La colaboración con la Administración tributaria. Notas para un nuevo modelo de relaciones con el Fisco», *Hacienda Pública Española*, núm. 68, 1981, págs. 165-166. AGUALLO AVILÉS, por su parte, considera «excesivamente optimista» hablar de una «parificación» en las relaciones entre el Fisco y los administrados (vid. AGUALLO AVILÉS, A., «Interés fiscal y Estatuto del contribuyente», *op. cit.*, págs. 572 y ss.).

<sup>174</sup> CERVERA TORREJÓN celebra el «descenso» del constituyente español en el año 1978 «a la realidad cotidiana de las relaciones entre la Administración y los ciudadanos». Aquí sitúa este autor la génesis de un conjunto de preceptos, entre los que menciona expresamente el artículo 24, «que, adecuadamente aplicados e interpretados, pueden hacer posible una protección efectiva y concreta del ciudadano frente al mal hacer de los poderes públicos». Vid. CERVERA TORREJÓN, F., Prólogo a la obra de JUAN LOZANO, A.M.<sup>3</sup>, *La Inspección de Hacienda ante la Constitución*, Instituto de Estudios Fiscales – Marcial Pons, Madrid, 1993, pág. 8.

<sup>175</sup> COLLADO YURRITA, M. A., «Las inspecciones tributarias y las situaciones jurídicas del contribuyente en el Derecho italiano: Un apunte», *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 54, 1987, pág. 206.

<sup>176</sup> Vid. IBÁÑEZ GARCÍA, I., «Delito fiscal y principios de proporcionalidad y de intervención mínima», *Actualidad Penal*, 1993-1, margs. 331-332, XXIV.

<sup>177</sup> RAMALLO MASSANET, J., «Reforma Tributaria y Constitución», en AA.VV., *La fiscalidad en España tras la reforma de los Impuestos de Renta y Patrimonio*, Asociación Española de Asesores Fiscales, Madrid, 1993, pág. 8.

Vid. también BANACLOCHE PÉREZ, J., «El Estatuto de la Inspección (I)», *Impuestos-II*, 1986, pág. 3; CLAVIO CARAZO, F.; ESEVERRI MARTÍNEZ E., «El nuevo Reglamento para la Inspección tributaria: ¿garantía para la Administración o para los administrados?», *op. cit.*, págs. 174-175; PONT MESTRES, M., «Acerca de la modificación de los procedimientos tributarios: necesario equilibrio de derechos, deberes y responsabilidades entre la Administración y los contribuyentes», *op. cit.*, págs. 534-536; «Acerca de la pretendida condición de súbdito del contribuyente y de sus garantías ante la Inspección», *op. cit.*, pág. 541.

<sup>178</sup> MARTÍNEZ AGUADO, J., «Comentarios a la Ley 1/1998 de derechos y garantías de los contribuyentes (Estatuto del Contribuyente)», *Gaceta Fiscal*, núm. 166, 1998, pág. 41.

Es más; en el artículo 20 de la Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes (Ley, insistimos, expresamente derogada por la Ley General Tributaria de 2003) se dice que la Administración ha de facilitar, en todo momento, a los obligados tributarios<sup>179</sup> el ejercicio de sus derechos, no sólo el cumplimiento de sus obligaciones; y que cuando las actuaciones administrativas requieran la colaboración de aquéllos, han de llevarse a cabo del modo que les resulte menos gravoso («siempre que ello no perjudique el cumplimiento de sus obligaciones tributarias», advierte la norma)<sup>180</sup>. Llevar esto a la práctica no resul-

---

En su *Proyecto Docente e Investigador* (inédito, 1986 –*vid.* págs. 882-883–), CASADO OLLERO no aboga por una relación igualitaria entre el obligado tributario y la Administración: «En éste ámbito no cabe pretender una relación de paridad, igualitaria entre el administrado y el Fisco, propia de la que prevalece en el orden jurídico civil. Tal relación dejaría prácticamente inerte a la Administración fiscal ante el incumplimiento de las obligaciones y deberes fiscales por parte de los ‘obligados tributarios’; y la norma tributaria devendría ineficaz, quedando desprotegidos los intereses públicos que con ella se persiguen. Pero si la superioridad de la Administración es necesaria para disponer de una Administración fiscal capaz, eficiente y rápida, tal superioridad en la posición jurídica del ente público no puede menoscabar la protección de los derechos e intereses de los particulares, dejando a éstos indefensos ante la arbitrariedad administrativa». *Vid.* también en este sentido AGUALLÓ AVILÉS, A., «Interés fiscal y Estatuto del contribuyente», *op. cit.*, págs. 571 y ss.; dicho autor cita a CASADO OLLERO en la nota núm. 15, pág. 575.

<sup>179</sup> El precepto se refiere expresamente a los contribuyentes; pero no hay que olvidar que, en la Ley 1/1998, el término «contribuyente» engloba a todos los obligados tributarios (*vid.* DE LA NUEZ SÁNCHEZ-CASCADO, E.; OGEA MARTÍNEZ-OROZCO, M., Capítulo IV «Derechos y garantías en los procedimientos tributarios», en AA.VV., *El Estatuto del Contribuyente. Comentarios a la Ley 1/1998, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes*, Aranzadi, Pamplona, 1998, págs. 99-100; *vid.* asimismo el comentario de DE LA NUEZ SÁNCHEZ-CASCADO a la citada Ley publicado en *Carta Tributaria*, núm. 290, 1998, pág. 89; y CARRASCO PARRILLA, P.J., «Comentarios a la Ley 1/1998 de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes», *La Ley*, 1-1999, D-55, pág. 1874).

Afirman HERRERA MOLINA y SERRANO ANTÓN, en 1993, que «contribuyente» es el «término que designa con más claridad la posición de los ciudadanos ante la Administración tributaria». Nos recuerdan que el artículo 31.1 de la Constitución establece el deber de todos de *contribuir* al sostenimiento de los gastos públicos y que este deber, según «una moderna doctrina», no se traduce en todo caso en el pago de tributos –*vid.* HERRERA MOLINA, P.M.; SERRANO ANTÓN, F., «El Estatuto del contribuyente en el Reglamento de la Inspección (*Comentario parcial a la STS de 22 de enero de 1993*)», *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 80, 1993, págs. 710-711–. (Sobre el deber de contribuir, LOZANO SERRANO ha escrito: «[...] las formas y los contenidos que puede adquirir frente a un hecho concreto o frente a un sujeto determinado son muy variados» –LOZANO SERRANO, C., *Exenciones tributarias y derechos adquiridos*, Tecnos, Madrid, 1988, pág. 48–.)

<sup>180</sup> El artículo 20 de la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, establece literalmente:

«La Administración tributaria facilitará en todo momento al contribuyente el ejercicio de sus derechos y el cumplimiento de sus obligaciones.

Las actuaciones de la Administración tributaria que requieran la intervención de los contribuyentes deberán llevarse a cabo de la forma que resulte menos gravosa para éstos, siempre que ello no perjudique el cumplimiento de sus obligaciones tributarias.»

TEJERIZO LÓPEZ ha incluido el artículo 20 de la Ley 1/1998 entre aquellos preceptos que, dentro de esta norma, «persiguen la potenciación de la seguridad jurídica» –*vid.* TEJERIZO LÓPEZ, J.M., «La Ley 1/1998, de 26 de febrero, como un avance en los derechos y garantías de los contribuyentes ante la Hacienda Pública (algunas consideraciones generales sobre la nueva Ley)», *op. cit.*, págs. 30 y 31–. Para ALONSO MURILLO, este precepto causa «ruidor», y pone de manifiesto la «mala salud» de las relaciones entre Administración y obligados tributarios (*vid.* el comentario de este autor al artículo 20 de la Ley 1/1998, en AA.VV., *Comentarios a la Ley de Derechos y Garantías de los contribuyentes*, McGraw-Hill, Madrid, 1998, pág. 162).

DE LA NUEZ SÁNCHEZ-CASCADO y OGEA MARTÍNEZ-OROZCO han considerado que el artículo 20 de la Ley 1/1998 no consagra realmente un derecho sino, más bien, «una declaración de principios o, si se quiere, un principio de carácter programático». Han destacado estos autores la similitud entre este precepto y el artículo 35, letra i), de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Pro-

ta sencillo<sup>181</sup>; pero indudablemente la Administración debe ajustar sus actuaciones a esas

cedimiento Administrativo Común —«Los ciudadanos, en sus relaciones con las Administraciones Públicas, tienen los siguientes derechos: (...) i) A ser tratados con respeto y deferencia por las autoridades y funcionarios, que habrán de facilitarles el ejercicio de sus derechos y el cumplimiento de sus obligaciones»—. DE LA NUEZ SÁNCHEZ-CASCADO y OGEA MARTÍNEZ-OROZCO se han referido al artículo 96.3 de la Ley General Tributaria de 1963 («La Administración tributaria deberá prestar a los contribuyentes la necesaria asistencia e información acerca de sus derechos y obligaciones») como antecedente directo del citado artículo 20. A juicio de dichos autores, la introducción de este deber primero en la Ley General Tributaria y, posteriormente, en la Ley 1/1998, «responde a la generalización del sistema de autoliquidaciones y a la complejidad creciente de nuestro sistema tributario»; está directamente vinculado al principio de seguridad jurídica que consagra el artículo 9.3 de la Constitución. *Vid.* DE LA NUEZ SÁNCHEZ-CASCADO, E.; OGEA MARTÍNEZ-OROZCO, M., Capítulo IV «Derechos y garantías en los procedimientos tributarios», en AA.VV., *El Estatuto del Contribuyente. Comentarios a la Ley 1/1998, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes*, trabajo cit., págs. 158-160.

También CARBAJO VASCO y PRATS MÁÑEZ han relacionado los artículos 20 de la Ley 1/1998 y 35, letra i), de la Ley 30/1992. Amos autores se refieren al artículo 20 de la Ley 1/1998 como potenciador del principio de «proporcionalidad» en el ámbito tributario; principio recogido en el artículo 2.2 del mismo cuerpo legal. *Vid.* CARBAJO VASCO, D.; PRATS MÁÑEZ, F., *Todo sobre el Estatuto del Contribuyente*, Praxis, Barcelona, 1998, págs. 181-182.

BADÁS CEREZO y MARCO SANJUÁN tienen dicho que el artículo 20 de la Ley 1/1998 presenta «poca, por no decir ninguna, novedad sustancial o trascendencia práctica»; y es que su contenido era aplicable anteriormente por imperativo de los artículos 35 y 85 de la Ley 30/1992, además de que contempla aspectos ya recogidos en las normas tributarias. Estos autores ponen de relieve que es «fundamentalmente» en los artículos 20 a 23 del Real Decreto 939/1986 donde se regulan «aspectos relacionados con un desarrollo del procedimiento que afecte en la menor medida al contribuyente y al desarrollo normal de su actividad». BADÁS CEREZO y MARCO SANJUÁN han destacado, asimismo, la existencia de una íntima relación entre los artículos 20 y 5 de la Ley 1/1998 (relativo, este último, a la obligación administrativa de prestar asistencia e información a los contribuyentes acerca de sus derechos). «En cualquier caso —escriben dichos autores— se trata de obligaciones impuestas a la Administración Tributaria cuyo incumplimiento no es objeto de sanción, al menos de forma expresa o específica y, desde luego, en ningún caso creemos que pueda perjudicar la marcha del expediente o suponer la invalidez del procedimiento, la existencia de defectos relacionados con los mandatos del artículo 20». *Vid.* BADÁS CEREZO, J.; MARCO SANJUÁN, J.A., *Comentario al artículo 20 de la Ley 1/1998*, en AA.VV., *Aplicación de la Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes*, Lex Nova, Valladolid, 1998, págs. 151-152.

SALVO TAMBO ha puesto de relieve que el artículo 20 de la Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes va más allá del artículo 35 i) de la Ley 30/1992, no sólo porque el legislador tributario prevé que la facilitación del ejercicio de derechos y del cumplimiento de obligaciones debe tener lugar «en todo momento», sino también porque la actuación administrativa que requiera la intervención de los contribuyentes debe llevarse a cabo de la forma que resulte «menos gravosa» para éstos (*vid.* SALVO TAMBO, M<sup>a</sup>.A., «Los derechos y garantías en los procedimientos tributarios. La prescripción», en CAZORLA PRIETO, L. M.<sup>a</sup> —Dir.—, *La nueva regulación de los derechos y garantías de los contribuyentes ante la Hacienda Pública*, Consejo General del Poder Judicial, Madrid, 1998, pág. 89).

MORILLO MÉNDEZ ha escrito: «La trascendencia de la LDG consiste en que sitúa a la Administración en una posición de garante del ejercicio efectivo de los derechos del contribuyente y del cumplimiento de sus obligaciones, en cuanto colaboradora cualificada con el mismo, tiñendo sus potestades de un tono mixto, aunque no miscible, tutelador y de exigencia» (cfr. MORILLO MÉNDEZ, A., «El principio de gravamen mínimo en la intervención del contribuyente en los procedimientos tributarios», *Impuestos-II*, 1999, pág. 217).

<sup>181</sup> A juicio de FERNÁNDEZ JUNQUERA en 1998, resulta «difícil asegurar» que, cuando los contribuyentes «entiendan entorpecido el ejercicio de sus derechos o el cumplimiento de sus obligaciones», la Administración adecuará su actuación «en la línea solicitada por aquéllos»; el artículo 20 de la Ley 1/1998 no contiene, realmente, en su primer apartado, un «mandato concreto» para la Administración tributaria. *Vid.* FERNÁNDEZ JUNQUERA, M., Capítulo II «Derechos generales de los contribuyentes», en CALVO ORTEGA, R.; CHECHA GONZÁLEZ, C. (Coords.), *Derechos y garantías de los contribuyentes (Estudio de la nueva Ley)*, Lex Nova, Valladolid, 1998, pág. 99.

Cuando el Estatuto del Contribuyente era todavía Proyecto de Ley, PALAO TABOADA se refirió al, ya entonces, artículo 20 como precepto integrante del grupo normativo denominado por este autor «partes blandas» del Proyecto; grupo compuesto, en palabras del propio PALAO TABOADA, por aquellas normas «que carecen de sanción y son,

exigencias, en el bien entendido de que ello no implica, en absoluto, el menoscabo de sus derechos<sup>182</sup>.

Las consideraciones que hemos expuesto hasta aquí son de una importancia capital, pues constituyen la «piedra angular» sobre la que se apoyarán en último término todas nuestras reflexiones y propuestas. Con este estudio queremos contribuir al equilibrio en las relaciones entre la Inspección y los obligados tributarios, en aras de las exigencias del Estado de Derecho<sup>183</sup>,

en consecuencia, *leges imperfectae*, cuyo cumplimiento se entrega a la buena voluntad del legislador o de la Administración» (PALAO TABOADA, C., «Lo «blando» y lo «duro» del Proyecto de Ley de derechos y garantías de los contribuyentes», *Revista de Contabilidad y Tributación*, Centro de Estudios Financieros, núm. 171, 1997, págs. 13-14). Vid. asimismo en este sentido ALONSO MURILLO, F., Comentario al artículo 20 de la Ley 1/1998, en AA.VV., *Comentarios a la Ley de Derechos y Garantías de los contribuyentes*, Comentario *cit.*, pág. 162.

<sup>182</sup> Exagera MORILLO MÉNDEZ cuando afirma en 1999 que «la Administración Tributaria tendrá que velar prioritariamente por los derechos de la contraparte, y ello no sólo a nivel de declaraciones de principios, sino de búsqueda de efectividad»; y cuando, a renglón seguido, pregunta retóricamente «cómo puede [la Administración] pretender el máximo de exigencia de sus propios derechos, siendo así que tiene que empezar velando por la protección de los de la contraparte en el procedimiento» (vid. MORILLO MÉNDEZ, A., «El principio de gravamen mínimo en la intervención del contribuyente en los procedimientos tributarios», *op. cit.*, pág. 201).

<sup>183</sup> Ya en 1974, PALAO TABOADA constata que se generaliza el convencimiento de una necesaria armonización entre los derechos de la Administración y de los contribuyentes; vid., de este autor, Estudio preliminar a la obra del profesor BERLIRI, A., *Principios de Derecho Tributario*, Vol. III, Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1973, pág. 17. ESCRIBANO LÓPEZ, por su parte, ha señalado que la colaboración entre Administración y ciudadanos «debe atender a una equilibrada proporción entre ese deber de colaboración necesario para dar resultado al deber de contribuir y otros derechos a los que la Constitución atribuye relevancia» (ESCRIBANO LÓPEZ, F., *La configuración jurídica del deber de contribuir. Perfiles constitucionales*, Civitas, Madrid, 1988, pág. 219).

Sobre la necesidad de equilibrar las posiciones jurídicas de ambas partes, resultan de un indudable interés las consideraciones de PONT MESTRES en su trabajo «Acerca de la modificación de los procedimientos tributarios: necesario equilibrio de derechos, deberes y responsabilidades entre la Administración y los contribuyentes», *op. cit.*, págs. 511 y ss. Vid. también MÁRQUEZ SILLERO, C., «Las facultades de la Inspección Tributaria frente a las garantías del contribuyente: necesidad de una reforma», *Quincena Fiscal*, núm. 10, 1995, pág. 21 (este autor se refiere a la necesidad de conjugar y armonizar el deber de colaboración y el derecho a no autoinculparse, «en cuanto elemento del derecho a la presunción de inocencia»); BANACLOHE PÉREZ, J., «Los Estatutos Fiscales», *Impuestos-II*, 1997, pág. 31. De TEJERIZO LÓPEZ, vid. «Procedimientos tributarios y garantías del contribuyente. Una perspectiva constitucional», *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 100, 1998, pág. 720; «La Ley 1/1998, de 26 de febrero, como un avance en los derechos y garantías de los contribuyentes ante la Hacienda Pública (algunas consideraciones generales sobre la nueva Ley)», *op. cit.*, pág. 41; «Los delitos contra la Hacienda Pública en el Derecho Español. Algunos aspectos generales», *op. cit.*, pág. 180.

La idea de un equilibrio de posiciones está también presente en la Exposición de Motivos de la Ley 1/1998, de 26 de febrero. El legislador se refiere al «carácter programático» de esta norma, «en cuanto que constituye una declaración de principios de aplicación general en el conjunto del sistema tributario, con el fin de mejorar sustancialmente la posición jurídica del contribuyente en aras de lograr el anhelado equilibrio en las relaciones de la Administración con los administrados y de reforzar la seguridad jurídica en el marco tributario» (cfr. apartado II de dicha Exposición de Motivos –la cursiva es nuestra–). Han destacado la finalidad equilibradora de la norma BOTELLA GARCÍA-LASTRA, en «La Ley 1/1998, de 26 de febrero, de derechos y garantías de los contribuyentes desde el punto de vista de la Hacienda Pública», y NAVEIRA NAVEIRA en «Los derechos y garantías de los contribuyentes en los procedimientos de inspección, recaudación y sancionador», ambos trabajos publicados en CAZORLA PRIETO, L. M.<sup>a</sup> (Dir.), *La nueva regulación de los derechos y garantías de los contribuyentes ante la Hacienda Pública*, Consejo General del Poder Judicial, Madrid, 1998 (vid. págs. 167 y 191, respectivamente). Para DE LA NUEZ SÁNCHEZ-CASCADO y OGEA MARTÍNEZ-OROZCO, a pesar del «anhelado equilibrio» que propugna la Exposición de Motivos de la Ley 1/1998, «lo cierto es que el establecimiento efectivo de una igualdad de situaciones jurídicas entre administrados y Administración no parece ser una prioridad del legislador»; «no ha plasmado en hechos sus intenciones» (DE LA NUEZ SÁNCHEZ-CASCADO, E.; OGEA MARTÍNEZ-OROZCO, M., Capítulo IV «Derechos y garantías en los procedimientos tributarios», en AA.VV. *El Estatuto del Contribuyente. Comentarios a la Ley 1/1998, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes*, trabajo *cit.*, pág. 96).

concretamente, en aras de los derechos fundamentales del artículo 24.2 de la Constitución a no autoinculparse y a la presunción de inocencia; derechos éstos que ocupan un «lugar central» en el citado precepto<sup>184</sup>.

---

Hay algunos autores que cuestionan o niegan la necesidad de equilibrar las posiciones jurídicas de la Administración y de los obligados tributarios. A juicio de BADÁS CEREZO y MARCO SANJUÁN, «es simplemente absurdo convertir la relación jurídica tributaria en una relación de igualdad o intentar convencer de que eso puede ser así sin menoscabo serio y trascendente del interés público»; consideran que «esta reflexión es especialmente significativa en materia de inspección tributaria, donde el sujeto comprobado, en muchos casos, no es el contribuyente, sino el “no contribuyente”, aquel que utilizará todos los mecanismos procesales que le otorgue la Ley y sepa o pueda utilizar para eludir el peso de la ley fiscal. En esta situación, la posición de igualdad y equilibrio con la Administración no sería garantía de ningún derecho, sino precisamente garantía de su vulneración desde el punto de vista de la sociedad en general» (BADÁS CEREZO, J.; MARCO SANJUÁN, J.A., Comentario a la Exposición de Motivos de la Ley 1/1998, en AA.VV., *Aplicación de la Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes*, Lex Nova, Valladolid, 1998, pág. 32). Para MONTEJO VELLILLA, en «Los principios y derechos generales de los contribuyentes en la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes», «Administración y administrados se encuentran por definición en una situación diferente e intentar equilibrarlos es imposible y además conceptualmente contradictorio»; y FERNÁNDEZ MARIGÁN, en «La nueva regulación de los derechos y garantías de los contribuyentes ante la Hacienda Pública (el llamado Estatuto del Contribuyente)», tampoco considera acertado aspirar a la paridad entre Administración y contribuyente en el seno de la relación jurídica tributaria (ambos trabajos aparecen publicados en CAZORLA PRIETO, L. M.<sup>a</sup> –Dir.–, *La nueva regulación de los derechos y garantías de los contribuyentes ante la Hacienda Pública*, Consejo General del Poder Judicial, Madrid, 1998; *vid.* págs. 53 y 158, respectivamente).

Es interesante considerar nuevamente aquí la postura de CASADO OLLERO en su *Proyecto Docente e Investigador* (inédito, 1986); postura a la que ya hemos hecho referencia anteriormente, y con la que, según se ha visto, coincide AGUALLO AVILÉS.

Aunque no podemos escudarnos en ello, constatamos que los desequilibrios en las relaciones jurídicas entre Administración y obligados tributarios no son exclusivos de nuestro Ordenamiento. Por lo que respecta al Derecho italiano, puede resultar ilustrativo el artículo de DI PIETRO, «Tutela del contribuyente y Constitución material en la aplicación de la norma tributaria», –trad. LÓPEZ DÍAZ, A.–, en AA.VV., *Garantías constitucionales del contribuyente*, Tirant Lo Blanch, Valencia, 1999, págs. 81 y ss. La Corte Constitucional ha coadyuvado a crear la situación a la que se refiere el autor. «Siguiendo siempre el interés financiero –tiene escrito DI PIETRO en la pág. 93– la corte ha contribuido (...) a colocar al contribuyente en una posición que jurídicamente es peor a la del ciudadano frente a la Administración Pública».

<sup>184</sup> *Vid.* GARCÍA LLOVET E., «El principio de no autoinculpación en el procedimiento administrativo sancionador», *op. cit.*, pág. 43.

Según MERINO SÁENZ, el principio de no autoinculpación «adquiere especial relevancia en materia tributaria dado el contenido obligacional de la Ley General Tributaria y del Reglamento General de la Inspección de los Tributos» (MERINO SÁENZ, L., «La Inspección de los Tributos ante el Delito Fiscal», en AA.VV., *Terceras Jornadas sobre el Delito Fiscal*, Foro de Abogados Tributarios con la colaboración de *Gaceta Fiscal*, s/l, 2000, pág. 20).

## IV. LA «FASE PREPROCESAL» DE LOS DELITOS CONTRA LA HACIENDA PÚBLICA: SU TRAMITACIÓN Y NATURALEZA JURÍDICA

### A) INTRODUCCIÓN

Debido a la complejidad que suelen presentar los delitos de carácter económico, es difícil precisar en qué momento existen indicios racionales de delito contra la Hacienda Pública<sup>185</sup>; indicios que justifiquen la paralización del procedimiento administrativo y la remisión del expediente al Ministerio Fiscal o el paso del tanto de culpa a la jurisdicción penal, en aplicación de los artículos 77.6 de la Ley General Tributaria de 1963 o 180.1 de la Ley General Tributaria de 2003, y 262 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal.

Según el citado artículo 262, quienes «por razón de sus cargos» tuviesen conocimiento de «algún delito público» están en la obligación de denunciarlo «inmediatamente»<sup>186</sup>. Ahora bien, esa premura en el traslado del expediente al Ministerio Fiscal o en el paso del tanto de culpa ante un posible delito contra la Hacienda Pública ha de matizarse; sin que ello de lugar a que la actuación administrativa pueda burlar los efectos propios del principio *non bis in idem* o las exigencias propias de una instrucción penal<sup>187</sup>. Se hace preciso un procedimiento administrativo específico para determinar si existen o no indicios racionales de ilicitud penal: la «fase preprocesal» de los delitos contra la Hacienda Pública<sup>188</sup>. Y es que,

---

<sup>185</sup> Vid. MARTÍNEZ IZQUIERDO, S., *El Delito Fiscal (Con Legislación y Jurisprudencia)*, op. cit., págs. 81-82.

<sup>186</sup> El tenor literal del artículo 262, inciso primero, de la Ley de Enjuiciamiento Criminal, es el siguiente:

«Los que por razón de sus cargos, profesiones u oficios tuvieren noticia de algún delito público, estarán obligados a denunciarlo inmediatamente al Ministerio Fiscal, al Tribunal competente, al Juez de Instrucción y, en su defecto, al municipal, o al funcionario de policía más próximo al sitio, si se tratare de un delito flagrante.»

<sup>187</sup> Para evitar estas «burlas» a las que aludimos, RAMÍREZ GÓMEZ ha señalado la necesidad de que el procedimiento administrativo se paralice desde el mismo instante en que aparezcan indicios de delito. Por lo que respecta, en concreto, al principio *non bis in idem*, dicho autor cita literalmente un fragmento de la Sentencia del Tribunal Supremo de 26 de abril de 1996 (R.A. 4973), Fundamento de Derecho 5.º: «Lo contrario [la continuación del procedimiento sancionador] supondría permitir a la autoridad administrativa la manipulación de los efectos del principio «non bis in idem», pues le bastaría demorar el paso del tanto de culpa a la autoridad judicial competente, y simultáneamente acelerar el trámite del procedimiento administrativo hasta su conclusión, para eliminar la oportunidad de que los efectos obstativos del proceso penal, aún no iniciado, pudieran entorpecer el ejercicio de su propia potestad administrativa sancionadora». Vid. RAMÍREZ GÓMEZ, S., «Principios constitucionales que rigen la potestad sancionadora tributaria», *Revista Española de Derecho Financiero*, núms. 109-110, págs. 203 y ss.

<sup>188</sup> El Informe de la Comisión para el estudio y propuesta de medidas para la reforma de la Ley General Tributaria (hoy Ley 58/2003, de 17 de diciembre) sería favorable a un procedimiento específico ante eventuales delitos contra la Hacienda Pública. Una primera propuesta se cifra en permitir que, ante un posible delito de esta índole, el procedimiento de liquidación continúe hasta la determinación de la cuota tributaria; de este modo, sería en el procedimiento sancionador donde se apreciaría la posible existencia del ilícito penal. Pues bien, «una variante de esta propuesta sería regular un procedimiento sancionador especial, con órgano competente cualificado, que se aplicaría



«salvo en aquellos supuestos en que deban adoptarse medidas cautelares en orden a la conservación de la prueba o sea necesario dictar mandamientos judiciales para la investigación, parece razonable que la actuación inspectora continúe su investigación hasta que considere que puede aportar documentación suficiente para determinar la cuota defraudada y que sus posibilidades de investigación tributaria han terminado»<sup>189</sup>.

En efecto; la paralización del procedimiento administrativo no ha de estar fundamentada en meras sospechas, sino en indicios racionales de ilicitud penal. Posiblemente alcanzar este convencimiento no sea tarea fácil, pero, a pesar de lo arduo y complicado que pueda resultar, constituye una exigencia ineludible; la Administración tributaria está abocada a «efectuar una labor interpretativa, no sólo de la norma fiscal, sino también de la penal a fin de poder apreciar qué supuestos de infracción, qué acciones u omisiones –en definitiva, qué conductas– pueden ser constitutivas de delito»<sup>190</sup>. Y hemos de tener en cuenta al respecto que la jurisdicción penal «no puede ni debe utilizarse como alternativa a la vía administrativa, con el fin de resolver problemas del procedimiento tributario sobre los que se encuentren (por la Administración) dificultades de solución en su campo»<sup>191</sup>. Ahora

---

en todos los supuestos en que se supere la cifra de los quince millones de pesetas [90.151,81 euros]». *Vid. Informe para la reforma de la Ley General Tributaria*, Comisión para el Estudio y propuesta de medidas para reforma de la Ley General Tributaria, Ministerio de Hacienda, Secretaría de Estado de Hacienda, julio 2001 (Edita: Instituto de Estudios Fiscales, Madrid), págs. 206-207.

La Memoria del Consejo para la Defensa del Contribuyente relativa al año 1998, publicada por la Secretaría de Estado de Hacienda, Propuesta 11/98, pág. 146, señala como una posible vía de solución al problema del necesario equilibrio entre las garantías de los contribuyentes y la eficacia del procedimiento de comprobación e investigación, una «fase diferenciada» dentro del propio procedimiento inspector, «en cuya virtud, desde el mismo momento en que las actuaciones inspectoras se encaminasen a investigar hechos posiblemente constitutivos de responsabilidad penal, dichas actuaciones se acomodasen necesariamente a las exigencias que comporta toda investigación criminal». Y continúa: «Para mejor cumplimiento de lo aquí indicado, podría establecerse la remisión del expediente administrativo a las unidades especializadas en la revisión de presuntos delitos contra la Hacienda Pública y que éstas realizasen sus actuaciones acomodándose a las existencias y garantías de la Ley de Enjuiciamiento Criminal cuando fueran necesarias actuaciones inquisitivas o adicionales para determinar la procedencia o no de remitir el expediente al Ministerio Fiscal o al Órgano Judicial competente».

<sup>189</sup> Cfr. MARTÍNEZ IZQUIERDO, S., *El Delito Fiscal (Con Legislación y Jurisprudencia)*, op. cit., pág. 82.

Como afirma SÁNCHEZ-OSTIZ GUTIÉRREZ (sus palabras exceden del ámbito del delito contable, ámbito en el que, en principio, se encuadran), «la complejidad que puede llevar consigo la realización de los hechos aconseja investigar» (*El Delito Contable Tributario. Interpretación y Análisis Dogmático del Artículo 350 bis del Código Penal*, Aranzadi, Pamplona, 1995, pág. 634).

Ahora bien, JIMÉNEZ VILLAREJO ha escrito: «La AEAT, que tiene encomendadas responsabilidades en la prevención y persecución del delito fiscal es la que debe valorar las medidas a adoptar en relación a la detección y persecución del fraude fiscal de naturaleza punible. Pero desde la perspectiva del Ministerio Fiscal y en especial de la Fiscalía Especial, nos parecería conveniente que desde el momento en que en el curso de una actuación inspectora se adviertan indicios de que el fraude presenta relevancia penal, se suspendan de tal manera que, con remisión del expediente al Ministerio Fiscal, sea este el que dirija y concluya la investigación previa al ejercicio de la acción penal». Cfr. JIMÉNEZ VILLAREJO, C., «La prueba pericial en los delitos económicos (con particular referencia a la intervención de los Inspectores de Finanzas del Estado)», *Jueces para la Democracia*, núm. 31, 1998, pág. 62.

<sup>190</sup> BERMEJO RAMOS, J., «El delito fiscal: aspectos procedimentales», op. cit., pág. 61.

<sup>191</sup> En estos términos se ha pronunciado BERMEJO RAMOS, para quien «el cauce penal debe entenderse fundamentalmente como un procedimiento en el que se van a calificar y depurar responsabilidades de la conducta que haya acompañado a los hechos que previamente haya constatado la Inspección Fiscal en su obligada aplicación del procedimiento tributario». Como afirma este autor, «los problemas de investigación tributaria y de esclarecimiento y descubrimiento de hechos imponderables, es algo propio –por imperativo legal– del ámbito administrativo-tri-

bien, situándonos en el otro extremo, tampoco es deseable que una errónea apreciación de los hechos por parte del órgano competente determine la continuación del procedimiento administrativo, cuando en buena lógica proceda la remisión de actuaciones al Ministerio Fiscal o el paso del tanto de culpa. Estas cuestiones no son baladíes. A nadie se le escapa que la decisión de continuar el expediente en vía administrativa tendría probablemente un efecto equiparable al de una sentencia absolutoria, aunque sin la intervención de los órganos judiciales; de ahí que proceda la remisión de actuaciones al Ministerio Fiscal o el paso del tanto de culpa a la jurisdicción penal si existen indicios racionales de criminalidad. En definitiva, la Administración deberá inhibirse siempre que haya alguna duda sobre el carácter delictivo de la conducta<sup>192</sup>; está llamada a hacer un ejercicio de responsabilidad<sup>193</sup>.

butario y, a menos que se den indicios, y no meramente sospechas, de delito, (...) no es, en absoluto, adecuado trasladar a ese campo la búsqueda de soluciones a investigaciones complicadas del ámbito administrativo, sea por dificultades intrínsecas al caso o por carencia de determinadas facultades que no sean propias de la esfera administrativa» (BERMEJO RAMOS, J., Comunicación en AA.VV., *El Delito Fiscal: presente y futuro de su regulación*, I Jornada Tributaria, Foro de Abogados Tributarios – Asociación Profesional de la Magistratura, s/l, s/f –199?–, pág. 65).

En este contexto, tengamos presentes las palabras de ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, quien, refiriéndose a la paralización de las actuaciones administrativa, alude al traslado de «expedientes sin apenas antecedentes que guíen u orienten al Ministerio público y al juez instructor» (ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C., «El delito tributario como delito autónomo», *op. cit.*, pág. 17).

<sup>192</sup> RAMÍREZ GÓMEZ, S., *El principio ne bis in idem en el ámbito tributario (Aspectos sustantivos y procedimentales)*, *op. cit.*, págs. 134-137. Este autor toma como referencia en su argumentación el papel del Ministerio Público y de la Policía Judicial ante hechos presuntamente delictivos. Siendo que la normativa en vigor les faculta expresamente para archivar las denuncias recibidas, sin dar noticia de ello a los tribunales, RAMÍREZ GÓMEZ hace suyo el criterio de TORRES ROSELL, para quien el carácter jurisdiccional de ese acuerdo exige que las denuncias se remitan «incondicionalmente» a la autoridad judicial, con el fin de que ésta acuerde su inadmisión o la tramitación del proceso (TORRES ROSELL, N., *La denuncia en el proceso penal*, Montecorvo, Madrid, 1991, págs. 37-38); RAMÍREZ GÓMEZ nos recuerda, también, en este sentido, que GIMENO SENDRA se ha manifestado contrario a que el Ministerio Fiscal tenga encomendadas facultades «estrictamente jurisdiccionales» (GIMENO SENDRA, V., «El Ministerio Fiscal y la Constitución: su naturaleza jurídica», en COBO DEL ROSAL, M. –Dir.–; BAJO FERNÁNDEZ, M. –Coord.–, *Comentarios a la Legislación Penal*, Tomo I, EDERSA, Madrid, 1982, pág. 335). Pues bien, según RAMÍREZ GÓMEZ, estas consideraciones «son perfectamente trasladables, quizá con más motivos, a la actuación de la Inspección de los Tributos en la comprobación e investigación de conductas que puedan revestir carácter delictivo». *Vid.* también RAMÍREZ GÓMEZ, S., «Principios constitucionales que rigen la potestad sancionadora tributaria», *op. cit.*, págs. 204-205.

Nos remitimos, asimismo, a MUÑOZ BAÑOS, C., *Infracciones tributarias y delitos contra la Hacienda Pública*, *op. cit.*, pág. 354; *Reglamento del procedimiento sancionador*, Colección Leyes Tributarias Comentadas (CALVO ORTEGA, R., Dir.), EDRESA, Madrid, 2001, pág. 38. Consúltese la Memoria elevada al Gobierno de S.M. presentada al inicio del año judicial por el Fiscal General del Estado Excmo. Sr. D. Carlos GRANADOS PÉREZ, Madrid, 1995, págs. 952 y ss.

<sup>193</sup> LUPÍ se ha referido a la situación en Italia.

«I pubblici funzionari –segnala dicho autor en 2001–, compresi quelli tributari, hanno infatti l'obbligo di inoltrare rapporto all'Autorità giudiziaria non appena vengono a conoscenza di un fatto che potrebbe costituire reato. Tale rapporto deve essere inoltrato quando la notizia di reato è sufficientemente definitiva, anche senza attendere l'esito finale complessivo della verifica tributaria. La posizione psicologica degli uffici fiscali verso questo adempimento è di massima attenzione, sia perché conforme al desiderio di trasmettere la pratica a terzi e non assumersi le responsabilità, sia per l'atteggiamento di deferenza nei confronti della autonoma valutazione della Magistratura. Ma soprattutto il mancato rapporto potrebbe avere conseguenze penali e disciplinari, e gli uffici fiscali operano con uno zelo forse eccessivo; rapporti alla Magistratura vengono spesso inoltrati anche quando i sospetti di reato sono minimi.»

Y añadía en el año 1999:

«In questo modo gli uffici passano la pratica alla Magistratura, la quale è letteralmente ingolfata da una mole enorme di rapporti penali tributari.»

Como ya hemos dicho, podrán suscitarse dudas acerca de la ilicitud penal de los hechos por delito o delitos contra la Hacienda Pública en el procedimiento inspector, y también, o sobre todo, una vez que se inicie el procedimiento para la imposición de sanciones tributarias. (Se ha dicho que será normalmente en el transcurso de este último procedimiento cuando la Inspección aprecie la concurrencia del elemento subjetivo de los tipos penales.) La fase preprocesal puede, por tanto, incoarse una vez iniciado el procedimiento liquidatorio o en el transcurso del procedimiento sancionador<sup>194</sup>.

Pues bien, si la Administración sospecha que los hechos con trascendencia tributaria de que conoce pueden ser constitutivos de delitos contra la Hacienda Pública, dará un carácter distinto al expediente; y es que habrá de elaborar una documentación que trasladar, en su caso, al Ministerio Fiscal o al órgano jurisdiccional correspondiente<sup>195</sup>. La fase preprocesal se ha de entender, así, como un procedimiento tributario específico que permite a la Administración determinar la existencia o no de «indicios racionales» de ilicitud por esta clase de delitos<sup>196</sup>. La actuación inspectora se concreta «en torno a tres aspectos fun-

---

LUPI, R., *Manuale Professionale di Diritto Tributario. Principi Generali e Approfondimenti Specialistici*, IPSOA, 1999, pág. 599; *Manuale Giuridico Professionale di Diritto Tributario. Principi Generali e Questioni di Diritto Positivo*, IPSOA, 2001, pág. 750. Nos remitimos también a la obra de este mismo autor *Diritto Tributario. Parte Generale*, Giuffrè, Milano, 1998, pág. 273.

<sup>194</sup> Como señala MUÑOZ BAÑOS, «para el caso de que se hubiesen dictado las liquidaciones correspondientes a las cuotas dejadas de ingresar, y con posterioridad se ponga de manifiesto en el seno del procedimiento sancionador que las conductas pudieran ser constitutivas de delito contra la Hacienda Pública, las liquidaciones serán válidas, sin perjuicio de su ulterior revisión, si ello procediese como consecuencia de la sanción penal que en su día se dicte» (vid. MUÑOZ BAÑOS, C., *Real Decreto 1930/1998, de 11 de septiembre. Reglamento del procedimiento sancionador*, Colección Leyes Tributarias Comentadas –CALVO ORTEGA, R., Dir.–, EDESA, Madrid, 2001, pág. 36).

<sup>195</sup> Resulta muy significativa la reflexión de BERMEJO RAMOS (cfr. «La Administración Tributaria y los delitos contra la Hacienda Pública», *op. cit.*, pág. 112):

«El campo que va desde que se “vislumbra” la posible existencia del delito hasta que se llega al motivado convencimiento de que concurren esos “indicios racionales de delito fiscal”, discurre por caminos de actuación complicados y distintos de los que normalmente se siguen en la inspección fiscal. El objetivo final, en estos casos, no consiste sólo en la práctica de una cuantificación técnico-tributaria de cuotas impositivas, sino además en la recogida y primera calificación penal de todo un conjunto de evidencias, hechos y circunstancias en torno a la conducta del contribuyente.»

Dicho autor argumentaba en este sentido, tiempo más tarde, que «el delito fiscal ni es un delito de comisión instantánea ni mucho menos de descubrimiento instantáneo» (BERMEJO RAMOS, J., «El delito fiscal: aspectos procedimentales», *op. cit.*, pág. 60).

Y en palabras de COLLADO YURRITA, que sigue «básicamente» en este punto a BERMEJO RAMOS (cfr. COLLADO YURRITA, P., *La actuación de la Inspección financiera y tributaria en la instrucción del proceso por delito fiscal*, Tirant Monografías 51, Tirant Lo Blanch, Valencia, 1996, pág. 68):

«(...) se observa que una vez atisbados los indicios de delito fiscal, la Administración Tributaria dará otro carácter al expediente que tiene en sus manos; ya no se tratará de practicar una liquidación sino de elaborar una documentación que trasladará, en su momento, al Ministerio Fiscal u órgano judicial correspondiente y que va a contener los hechos que representan tales indicios, las diligencias que han sido practicadas, los documentos de que se trata y el informe técnico correspondiente. Lógicamente, el desarrollo de esta actuación va a seguir unas vías marcadamente distintas al cauce por el que se desenvuelven las labores de comprobación e inspección.»

(Estos autores –BERMEJO RAMOS y COLLADO YURRITA– escribieron las consideraciones aquí recogidas cuando sólo era posible individualizar los procedimientos de liquidación y sancionador en un plano estrictamente teórico; de ahí la literalidad de los textos.)

<sup>196</sup> Las actuaciones que desarrolla la Administración desde que atisba la posibilidad de un presunto delito contra la Hacienda Pública hasta que se convence de ello podrían englobarse dentro de lo que PONT I CLEMENTE

damentales», a saber, «a) La apreciación de indicios del delito: en qué consisten tales indicios y qué criterios informan su fundamentación»; «b) La recogida de pruebas»; y «c) El traslado del expediente a la vía penal: momento procesal oportuno en que se debe dar cuenta de los hechos al Ministerio Fiscal o pasar el tanto de culpa al órgano judicial competente»<sup>197</sup>. Sólo cuando la Administración ha reunido pruebas que le permitan considerar «con suficiente certeza» que los hechos son constitutivos de delito, debe inhibirse<sup>198</sup>.

Al analizar este procedimiento es necesario tener en cuenta que la función inspectora se lleva a cabo en ocasiones por órganos centrales, y otras veces, en cambio, por órganos periféricos<sup>199</sup>. Es preciso no perder de vista al respecto la organización prevista en la Resolución de 24 de marzo de 1992, de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (con las modificaciones introducidas en años posteriores)<sup>200</sup>.

En la «esfera central» y sobre la totalidad del territorio, la Oficina Nacional de Inspección tiene asignadas las «funciones o atribuciones propias de la Inspección de los

---

denomina «proceso penal tributario»: «Esta expresión –escribe–, tomada (...) no en su acepción estricta, sino en sentido amplio, quiere abarcar el procedimiento sancionador penal en materia de delitos contra la Hacienda pública, no ciñéndolo al ámbito jurisdiccional, sino incluyendo también el administrativo, objetivo que resulta necesario para una comprensión global de lo que ocurre desde el momento en que se descubren indicios de delito y para situar adecuadamente el instituto jurídico de la liquidación tributaria en estos casos». Vid. PONT I CLEMENTE, J.F., «La supresión de la prejudicialidad necesaria en el proceso penal tributario», *op. cit.*, págs. 1237-1238.

<sup>197</sup> BERMEJO RAMOS, J., «El delito fiscal: aspectos procedimentales», *op. cit.*, pág. 60.

<sup>198</sup> Y ello pese a que «desde un punto de vista restrictivo basta, para cumplir el mandato de la L.G.T. [artículo 77.6], que en cuanto la inspección vislumbre la existencia de delito (...) dé traslado de lo actuado al Ministerio Fiscal o autoridad judicial competente»; vid. BERMEJO RAMOS, J., «El delito fiscal: aspectos procedimentales», *op. cit.*, págs. 63-64. «(...) la Inspección debe llegar hasta el final en sus investigaciones –leemos en la pág. 64– y sólo cuando haya probado con suficiente certeza los hechos constitutivos del delito es cuando debe cesar en sus actuaciones y dar traslado al Ministerio Fiscal».

<sup>199</sup> La adscripción de los obligados tributarios a órganos inspectores centrales o periféricos tiene una finalidad práctica: permite «obtener de un modo más eficaz el seguimiento y estudio de la evolución de los sectores económicos» (vid. LÓPEZ GETA, J.M.<sup>a</sup>, «Unidades Regionales y Oficina Nacional de Inspección», *Impuestos-I*, 1990, pág. 58).

<sup>200</sup> Reseña completa: Resolución de 24 de marzo de 1992, de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, sobre organización y atribución de funciones a la Inspección de los Tributos en el ámbito de la competencia del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria.

El doble ámbito, periférico y central, en el que la Inspección desarrolla sus funciones y competencias se mantiene en las sucesivas reformas del organigrama administrativo-tributario. En el año 1989, BERMEJO RAMOS reflejaba estas dos esferas competenciales, al referirse a la actuación inspectora ante posibles delitos fiscales:

«Tres son las vías de actuación directa de la inspección por las que desarrolla la Administración Tributaria sus servicios de Inspección Fiscal:

a) La Inspección Territorial Periférica en sus niveles provincial y regional, con ámbitos de actuación provincial y de Comunidad Autónoma respectivamente y bajo la dependencia funcional de la Inspección Regional Financiera y Tributaria existente en cada Delegación de Hacienda Especial.

b) La Oficina Nacional de Inspección, cuyo ámbito de actuación comprende todo el territorio nacional. Su actividad se centra, por lo que aquí interesa, en el control fiscal de grandes contribuyentes –fundamentalmente sociedades de gran dimensión– que desarrollen su actividad en una o varias provincias o Comunidades Autónomas. Actúa bajo la dependencia de la Subdirección General de Inspección Centralizada de la D.G. de I.F. y T.

c) El área de Servicios Especiales y Auditorías, también de ámbito nacional y asimismo dependiente de la Subdirección de I.C. Se integra por diversas unidades especiales de actuación en orden tributario, de entre ellas merece especial atención, por lo que al delito fiscal se refiere, la Unidad Especial de Vigilancia y Represión del Fraude Fiscal (...)

Vid. BERMEJO RAMOS, J., «La Administración Tributaria y los delitos contra la Hacienda Pública», *op. cit.*, págs. 114 y ss.; «El delito fiscal: aspectos procedimentales», *op. cit.*, págs. 65 y ss.

Tributos» respecto de los obligados tributarios que están adscritos a la misma<sup>201</sup>. También en el ámbito central, corresponde a la Oficina Nacional de Investigación del Fraude<sup>202</sup> llevar a cabo las actuaciones de comprobación e investigación que autorice especí-

<sup>201</sup> Vid. Resolución de 24 de marzo de 1992, de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, apartado Uno, 1, a) (redacción dada por Resolución de 27 de octubre de 1998 –Disp. adic. primera–) 1.º. El apartado Dos 2.1 de dicha Resolución establece que, por resolución del Director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria, la Oficina Nacional de Inspección puede extender sus funciones a aquellos obligados tributarios en quienes concorra alguna de las siguientes circunstancias (redacción dada por Resolución de 16 de febrero de 1996 –apdo. segundo–):

- «a) Que ejerzan sus actividades en gran parte del territorio nacional.
- b) Que presenten una posición destacada en un sector económico.
- c) Que tributen en Régimen de Tributación Consolidada.
- d) Que las operaciones que realicen revistan especial importancia o complejidad en el ámbito nacional.
- e) Que se encuentren vinculados a otros obligados tributarios ya adscritos.»

Continúa el precepto (párrafo redactado por Resolución de 17 de febrero de 1998 –quinto–):

«La competencia de la Oficina Nacional de Inspección podrá abarcar igualmente a las obligaciones tributarias derivadas de los hechos imposables que correspondan a personas físicas o jurídicas no residentes y sin establecimiento permanente en España cuando, en relación con dichos hechos imposables, el representante, el depositario o gestor de los bienes o derechos, o el pagador de las rentas del no residente sea un obligado tributario adscrito a la misma.

Igualmente podrá adscribirse a la Oficina Nacional de Inspección la comprobación de obligados tributarios que presenten características comunes en función de las actividades desarrolladas.

(...»

<sup>202</sup> La Oficina Nacional de Investigación del Fraude y la Unidad Central de Coordinación en materia de delitos contra la Hacienda Pública son herederas de la hoy desaparecida Unidad Especial de Vigilancia y Represión del Fraude Fiscal.

La (única) Disposición adicional de la Orden de 3 de agosto de 1983, del Ministerio de Economía y Hacienda, sobre reorganización de los Servicios de la Inspección de Hacienda, creó en la Dirección General de Inspección Financiera y Tributaria esta Unidad Especial («sin nivel orgánico y dirigida por un Inspector nacional»), con el objetivo de centralizar las actuaciones precisas para la investigación y seguimiento de los expedientes en los que, según los Servicios de Inspección, pudieran concurrir circunstancias reveladoras de conductas ilícitas a la luz del artículo 319 del Código Penal de 1973.

Estableció la ubicación precisa de dicha Unidad Especial en el organigrama administrativo la Orden de 7 de enero de 1985, del Ministerio de Economía y Hacienda, por la que se desarrolla la estructura orgánica de la Secretaría General de Hacienda. Según el artículo 4 de dicha Orden, la Dirección General de Inspección Financiera y Tributaria se estructuró en cuatro Subdirecciones Generales (la Subdirección General de Planificación y Coordinación, la Subdirección General de Inspección Territorial, la Subdirección General de Inspección Centralizada y la Subdirección General de Catastros Inmobiliarios) y una Secretaría General. Pues bien, la Unidad Especial de Vigilancia y Represión del Fraude Fiscal se integraba en la Subdirección General de Inspección Centralizada, dentro del Área de Servicios Especiales y Auditoría (una de las tres –Áreas– existentes en la citada Subdirección General –las otras dos: la Oficina Nacional de Inspección y el Área de Inspección de Entidades Financieras–), junto con cuatro Unidades más (la Unidad de Auditorías, Informes Económico-Financieros y Dictámenes; la Unidad de Fiscalidad Internacional; la Unidad de Coordinación de Actuaciones Especiales; y la Unidad de Estudios Económicos Sectoriales y Asistencia Técnica). El apartado 3.4, letra B), del citado artículo 4 recoge las funciones que tenía a su cargo la Unidad Especial de Vigilancia y Represión del Fraude Fiscal:

«a) Centralizar cuantas actuaciones sean necesarias para la investigación y seguimiento de aquellos expedientes en los que, a juicio de los Servicios de Inspección, puedan concurrir circunstancias que indiquen conductas de las que el artículo 319 del Código Penal considera como determinantes de ánimo de defraudar. A estos efectos los Inspectores Jefes, a través del Inspector regional, o éste, en su caso, remitirán a la Unidad Especial de Vigilancia y Represión del Fraude Fiscal los expedientes iniciados por la Inspección que por su particular trascendencia deban ser seguidos y, en su caso, ultimados por esta Unidad especializada.

b) La actuación directa en casos graves de fraudes reiterados o especial resistencia a la actuación inspectora, y aquellos otros en los que, por su trascendencia, se requiera la actuación represiva ejemplar.

ficamente el Director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria<sup>203</sup>. Pues bien, la tensión dialéctica entre los artículos 24.2 y 31.1 de la Constitución se plantea,

c) La coordinación y el establecimiento de criterios en las actuaciones inspectoras que descubran infracciones que puedan ser constitutivas de delito fiscal.

d) La realización de las actuaciones que en el ámbito tributario se deriven de expedientes instruidos por aplicación de la Ley 40/1979, de 10 de diciembre, sobre control de cambios.»

Según el artículo 18.2 de la Orden de 26 de mayo de 1986, del Ministerio de Economía y Hacienda, por la que se desarrolla el Reglamento General de la Inspección de los Tributos en el ámbito de la competencia de la Dirección General de Inspección Financiera y Tributaria, correspondía a la Unidad Especial de Vigilancia y Represión del Fraude Fiscal coordinar aquellas actuaciones en las que existían indicios racionales de delito contra la Hacienda Pública. «A estos efectos –se lee en el citado artículo–, los Inspectores regionales comunicarán al Jefe del Área de Servicios Especiales y Auditorías las actuaciones de esta naturaleza, así como las incidencias que se produzcan hasta la terminación del expediente». Este mismo precepto contempla también tres supuestos en los que la Unidad Especial de Vigilancia y Represión del Fraude debía actuar directamente:

«a) En expedientes que, iniciados en el ámbito de una determinada demarcación territorial, exijan la realización de actuaciones en el ámbito nacional o que afecten a varias Delegaciones de Hacienda Especiales.

b) En expedientes iniciados por los Equipos de la Oficina Nacional de Inspección o por las Unidades Regionales de Inspección, cuando así lo acuerde el Director general de Inspección Financiera y Tributaria.

c) En expedientes que inicie la propia Unidad Especial, cuando así lo acuerde el Director general de Inspección Financiera y Tributaria.»

Es preciso referirse también a la Resolución de 24 de marzo de 1992, de la Agencia Estatal de Administración Tributaria. El apartado Trece, 1 (redacción originaria) atribuía a la Unidad Especial de Vigilancia y Represión del Fraude Fiscal una función consultiva:

«Cuando las Unidades Regionales o Unidades de Inspección aprecien la existencia de hechos que pudieran ser constitutivos de un delito contra la Hacienda Pública, lo pondrán en conocimiento de Inspector regional, quien podrá disponer, previa consulta a la Unidad Especial de Vigilancia y Represión del Fraude Fiscal, la continuación de las actuaciones por la misma u otra Unidad o Unidad Regional de Inspección.»

El apartado Trece, 1 (redacción originaria) contemplaba, también, la actuación directa de dicha Unidad Especial:

«La Unidad Especial de Vigilancia y Represión del Fraude Fiscal actuará directamente en expedientes iniciados por ella misma o por otros Órganos y Dependencias inspectoras cuando así lo acuerde el Director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria, a propuesta del Jefe del Área de Servicios Especiales y Auditoría.

Los expedientes iniciados por los Equipos de la Oficina Nacional de Inspección en los que se aprecien hechos que pudieran ser constitutivos de delito contra la Hacienda Pública, se pondrán en conocimiento del Jefe de la Oficina, quien, previa consulta al Jefe del Área de Servicios Especiales y Auditoría, decidirá su continuación por un Equipo de esa Oficina, o propondrá al Director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria su continuación por la Unidad Especial de Vigilancia y Represión del Fraude Fiscal.»

Y el apartado Trece, 2 (redacción originaria) preveía, asimismo, para este órgano, una función coordinadora:

«La Unidad Especial de Vigilancia y Represión del Fraude Fiscal –rezaba dicho precepto– coordinará las actuaciones en que existan indicios racionales de delitos contra la Hacienda Pública. A estos efectos, los Inspectores regionales comunicarán a la Unidad Especial de Vigilancia y Represión del Fraude Fiscal las actuaciones de esta naturaleza, así como las incidencias que se produzcan hasta la terminación del expediente.»

Con la Orden de 2 de junio de 1994, del Ministerio de Economía y Hacienda, por la que se desarrolla la estructura de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, la Unidad Especial de Vigilancia y Represión del Fraude Fiscal pasó a depender directamente de la Oficina Nacional de Inspección. El último inciso del apartado Tercero (redacción originaria) preveía esta dependencia directa no sólo para la citada Unidad Especial, sino también para la Unidad de Fiscalidad Internacional.

Posteriormente, en virtud de la Resolución de 16 de febrero de 1996, de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, sobre reorganización de determinados servicios en el ámbito de la competencia del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria, la Unidad de Vigilancia y Represión del Fraude Fiscal se integró en la Oficina Nacional de Inspección; también lo hizo la Unidad de Fiscalidad Internacional. *Vid.* apartado Primero.

«(...) la presente Resolución –se dice en el texto introducido a modo de preámbulo o exposición de motivos–, manteniendo la existencia de unidades especializadas en materia de fiscalidad internacional y de vigilancia y represión del fraude, pretende conseguir una mayor coordinación y adecuación de sus actuaciones precisamente allí donde estas necesidades son más importantes, que es en la Oficina Nacional de Inspección, órgano inspec-

en esta esfera a la que nos referimos, básicamente con las actuaciones desarrolladas por estas Oficinas<sup>204</sup>, y en los términos ya expuestos.

El problema de la fricción entre ambos preceptos constitucionales afecta también a la «esfera de la Administración Periférica de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria»<sup>205</sup>. En este ámbito, las competencias inspectoras corresponden a las Dependencias Regionales de Inspección, en la demarcación territorial de cada Delegación Especial de la Agencia<sup>206</sup>.

Cuando en la esfera central o en la periférica aparezcan indicios de posible ilicitud por delito contra la Hacienda Pública (ya sea en el transcurso de la comprobación e investigación inspectora, ya sea en el desarrollo del procedimiento tributario sancionador), se incoará la fase preprocesal.

En el caso de las Administraciones Local y Autonómica, hemos de señalar que la actuación ante posibles delitos de esta índole relativos a los tributos que gestionen se ajusta-

to que, por tener asignados los contribuyentes de mayor dimensión económica, tiene la máxima responsabilidad en orden a la complejidad y riesgo fiscal de las conductas que pueden acompañar a dichos contribuyentes. De ahí la decisión de integrar las mencionadas unidades en la estructura de la Oficina Nacional de Inspección.»

La Resolución de 27 de octubre de 1998, de la Presidencia de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, crea la Oficina Nacional de Investigación del Fraude en el Departamento de Inspección Financiera y Tributaria, así como «equipos de estudio del fraude en los Departamentos de Recaudación y Gestión Tributaria» –La Disposición adicional primera modifica, entre otros aspectos, el apartado Uno.1.a) de la Resolución de 24 de marzo de 1992, que contiene, a partir de ese momento, una referencia a dicha Oficina–.

<sup>203</sup> Resolución de 24 de marzo de 1992, de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, apartado Dos bis (añadido por Resolución de 27 de octubre de 1998 –primero–), 1:

«La Oficina Nacional de Investigación del Fraude, dependiente del Director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria de la Agencia, tendrá atribuidas las siguientes funciones:

(...)

f) La realización directa o la coordinación de las actuaciones de comprobación e investigación que específicamente autorice el Director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria de conformidad con lo dispuesto en la presente Resolución.»

El apartado Dos bis, 2.1 de esta misma Resolución establece:

«El Director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria podrá acordar, mediante resolución, y previa propuesta del Jefe de la Oficina Nacional de Investigación del Fraude, que determinados obligados tributarios queden adscritos a la Oficina Nacional de Investigación del Fraude, a efectos del desarrollo por ésta de actuaciones de comprobación e investigación tanto de alcance general como parcial, cesando tal adscripción al término de las mismas.

El referido acuerdo, en el que deberá especificarse la naturaleza y alcance de las actuaciones a desarrollar, se notificará simultáneamente al obligado tributario, a la Delegación Especial o Delegación de la Agencia a la que esté adscrito y al Departamento de Recaudación.»

<sup>204</sup> La Resolución de 24 de marzo de 1992, de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, se refiere también a otros órganos centrales con atribuciones propias de la Inspección. El apartado Cuatro (redacción dada por Resolución de 17 de febrero de 1998 –noven–), 3 establece que la Unidad de Auditoría Informática tendrá, en el desempeño de sus funciones, «cuantas facultades confiere el ordenamiento jurídico vigente a la inspección de los tributos». Son también órganos con atribuciones propias de la Inspección tributaria la Unidad Central de Coordinación en materia de Delitos contra la Hacienda Pública y la Unidad de Coordinación de Grupos, ambas bajo la dependencia del Director del Departamento de Inspección Tributaria de la Agencia. –Vid. apartado Uno, 1. a) (redacción dada por Resolución de 27 de octubre de 1998 –Disp. adic. primera–) de la citada Resolución de 24 de marzo de 1992.–

<sup>205</sup> Término empleado en la Resolución de 24 de marzo de 1992, de la Agencia Estatal de Administración Tributaria –vid. apartado Uno, 1, b), redacción dada por Resolución de 20 de marzo de 2003 (segundo)–.

<sup>206</sup> Vid. apartado Uno, 1, b) –redacción dada por Resolución de 20 de marzo de 2003 (segundo)– de la Resolución de 24 de marzo de 1992, de la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

rá a lo previsto en la normativa correspondiente. Por lo que respecta a las Haciendas Locales, se ha de tener en cuenta lo dispuesto en el artículo 12 del Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales: «1. La gestión, liquidación, inspección y recaudación de los tributos locales se realizará de acuerdo con lo prevenido en la Ley General Tributaria y en las demás leyes del Estado reguladoras de la materia, así como en las disposiciones dictadas para su desarrollo./ 2. A través de sus ordenanzas fiscales las entidades locales podrán adaptar la normativa a que se refiere el apartado anterior al régimen de organización y funcionamiento interno propio de cada una de ellas, sin que tal adaptación pueda contravenir el contenido material de dicha normativa»<sup>207</sup>. En cuanto a la Administración regional, son muy significativas las palabras de MANTERO SÁENZ y CUESTA RODRÍGUEZ: «(...) la auténtica autonomía de las Haciendas autonómicas les permite organizar y atribuir la inspección tributaria según sus criterios administrativos propios»<sup>208</sup>.

Hemos de referirnos también a lo dispuesto en el artículo 4, apartados 3 y 4, del Real Decreto 939/1986. «La Inspección de los Tributos locales cuya gestión esté a cargo del Estado –señala dicho apartado 4, en su inciso primero–, corresponderá a la Inspección de los Tributos del Estado, sin perjuicio de las fórmulas de colaboración por parte de las Corporaciones Locales que establezca la normativa correspondiente». Por tanto, la actuación ante posibles delitos contra la Hacienda Pública, en esos casos, es, básicamente, la que vamos a analizar a continuación en estas páginas.

Se ha de tener presente, asimismo, lo establecido en el apartado 3 del referido artículo 4: «Respecto de los tributos cedidos a las Comunidades Autónomas, corresponde a éstas el ejercicio de las funciones propias de la Inspección de los Tributos, a través de sus órganos competentes, aplicando las normas legales y reglamentarias que regulen las actuaciones inspectoras del Estado en materia tributaria y sin perjuicio de las actuaciones conjuntas que prevean los respectivos acuerdos de transferencia en materia de tributos cedidos respecto de las funciones en que han de concurrir la Administración Tributaria del Estado y las Comunidades respectivas»<sup>209</sup>. No obstante, en cuanto al Impuesto Extraordinario sobre

---

<sup>207</sup> Debemos tener presente, además, lo dispuesto en el artículo 4.4, segundo inciso, del Real Decreto 939/1986: «(...) En otro caso [el primer inciso se refiere a los tributos locales cuya gestión corresponde al Estado], la inspección de los tributos se realizará por las Corporaciones Locales aplicando las normas legales y reglamentarias a las que se refiere el artículo 3 de este Reglamento». [Establece el artículo 3 del Real Decreto 939/1986: «1. Las funciones, facultades y actuaciones de la Inspección de los Tributos se regirán: a) Por la Ley General Tributaria, en cuanto ésta u otra disposición de igual rango no preceptúe lo contrario./ b) Por las leyes reguladoras de los distintos tributos./ c) Por el presente Reglamento y los propios de los distintos tributos./ d) En su caso, por las disposiciones dictadas por las Comunidades Autónomas o por las demás Haciendas territoriales en el ámbito de sus respectivas competencias./ e) Por cuantas otras disposiciones integren el ordenamiento jurídico vigente y resulten de aplicación./ 2. En todo caso, tendrán carácter supletorio la Ley de Procedimiento Administrativo, en cuanto no sea directamente aplicable, y las demás disposiciones generales de Derecho Administrativo.»]

<sup>208</sup> Vid. MANTERO SÁENZ, A.; CUESTA RODRÍGUEZ, M., *Procedimiento en la inspección tributaria*, EDESA, Madrid, 1990, págs. 28-29.

<sup>209</sup> Por lo que se refiere a la cesión parcial del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas a las Comunidades Autónomas, no hay que olvidar que el artículo 14, apartado 2, de la Ley 14/1996, de 30 de diciembre, de cesión de tributos del Estado a las Comunidades Autónomas y de medidas fiscales complementarias, disponía: «La gestión, liquidación, recaudación e inspección del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, incluida la parte del mismo cedida a las Comunidades Autónomas, así como la revisión de los actos dictados en vía de



el Patrimonio de las Personas Físicas, será de aplicación lo dispuesto en el artículo 12 de la Ley 30/1983, de 28 de diciembre<sup>210</sup>».

Por su parte, el artículo 54 («Delitos contra la Hacienda Pública») de la Ley 21/2001, de 27 de diciembre, por la que se regulan las medidas fiscales y administrativas del nuevo sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía, establece:

«1. Corresponderá a la autoridad competente de la Comunidad Autónoma respectiva poner en conocimiento del Ministerio Fiscal los hechos que estime constitutivos de delitos contra la Hacienda Pública con arreglo al Código Penal respecto de los siguientes tributos:

- a) Impuesto sobre el Patrimonio.
- b) Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.
- c) Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.
- d) Tributos sobre el Juego.
- e) Impuesto especial sobre Determinados Medios de Transporte.
- f) Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos.

2. La Administración del Estado y las de las Comunidades Autónomas se comunicarán a los efectos oportunos los hechos con trascendencia para su tipificación como posible delito contra la Hacienda Pública, y de los que tengan conocimiento como consecuencia del ejercicio de sus respectivas competencias en materia tributaria.»

---

gestión de dicho impuesto, se llevará a cabo, en todo caso, por los órganos estatales que tengan atribuidas las funciones respectivas».

La Ley 21/2001, de 27 de diciembre, por la que se regulan las medidas fiscales y administrativas del nuevo sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía, establece en su artículo 46.2, en relación con el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas («incluida la parte del mismo cedida a las Comunidades Autónomas»), entre otras figuras tributarias: «La gestión, liquidación, recaudación e inspección, así como la revisión de los actos dictados en vía de gestión se llevará a cabo, en todo caso, por los órganos estatales que tengan atribuidas las funciones respectivas (...)».

<sup>210</sup> Preceptuaba el artículo 12, apartado 3, de esta Ley, reguladora de la cesión de Tributos del Estado a las Comunidades Autónomas:

«Sin perjuicio de lo que dispone el apartado 1 anterior, los Servicios de Inspección de Tributos del Estado podrán incoar las oportunas actas de investigación y comprobación por el Impuesto Extraordinario sobre el Patrimonio con ocasión de las actuaciones inspectoras que lleven a cabo en relación con el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

La instrucción y resolución de los expedientes administrativos, consecuencia de las actas anteriores, corresponderá a las oficinas competentes de la Comunidad Autónoma.»

Posteriormente, en el artículo 14, apartado 3, de la Ley 14/1996, de 30 de diciembre, que vino a derogar la citada Ley 30/1983, excepto para aquellas Comunidades Autónomas que no asumieran, en todo o en parte, el nuevo régimen de cesión de tributos previsto en su Título I, se estableció lo siguiente:

«(...) los Servicios de Inspección de Tributos del Estado podrán incoar las oportunas actas de investigación y comprobación por el Impuesto sobre el Patrimonio con ocasión de las actuaciones inspectoras que lleven a cabo en relación con el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas./La instrucción y resolución de los expedientes administrativos, consecuencia de las actas anteriores, corresponderá a las oficinas competentes de la Comunidad Autónoma./En relación con el Impuesto sobre el Patrimonio, la Administración Tributaria del Estado y la de la Comunidad Autónoma colaborarán facilitándose medios personales, coadyuvando en la inspección e intercambiando toda la información que se derive de las declaraciones, censo y actuaciones efectuadas por la Inspección.»

Estas previsiones del citado artículo 14.3 se han reiterado en el artículo 46.3 de la Ley 21/2001, de 27 de diciembre, por la que se regulan las medidas fiscales y administrativas del nuevo sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía.

## B) UNA CUESTIÓN PREVIA: LA PARALIZACIÓN DE LOS PROCEDIMIENTOS INSPECTOR Y SANCIONADOR ANTE POSIBLES DELITOS CONTRA LA HACIENDA PÚBLICA<sup>211 212</sup>

### a) Planteamiento

Como hemos dicho, el artículo 77 de la Ley General Tributaria de 1963 contaba inicialmente con tres apartados, y ninguno de ellos hacía referencia al paso del tanto de culpa a la jurisdicción penal ante un posible delito tributario. Hubo que esperar a la Ley 10/1985, de 26 de abril, de modificación parcial de nuestra norma básica, para que este artículo contuviera una previsión expresa al respecto, en su apartado 6.

Queremos llamar la atención sobre la referencia explícita de este apartado, en su redacción primigenia, a la paralización del procedimiento sancionador («[...] la Administración pasará el tanto de culpa a la jurisdicción competente y se abstendrá de seguir el procedimiento sancionador mientras la autoridad judicial no dicte sentencia firme»). Ciertamente, el legislador se refirió con carácter expreso sólo a dicho procedimiento; guardó silencio sobre la posibilidad de que continuasen las actuaciones administrativas tendentes a regularizar la situación tributaria del sujeto. ¿Había que interpretar, sin embargo, que, ante un posible delito de esta índole, la Administración debía girar la correspondiente liquidación?

<sup>211</sup> En Italia no se da esta paralización.

El artículo 19, apartado 1 de D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74, Nuova disciplina dei reati in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto, a norma dell'art. 9 della L. 25 giugno 1999, n. 205, contempla el principio de especialidad en el ámbito represivo:

«Quando uno stesso fatto è punito da una delle disposizioni del titolo II e da una disposizione che prevede una sanzione amministrativa, si applica la disposizione speciale.»

En el artículo 20 se establece:

«Il procedimento amministrativo di accertamento ed il processo tributario non possono essere sospesi per la pendenza del procedimento penale avente ad oggetto i medesimi fatti o fatti dal cui accertamento comunque dipende la relativa definizione.»

A la absorción de la sanción administrativa por la pena eventualmente impuesta se ha referido LUPPI: «Il principio di specialità comporta un coordinamento col procedimento amministrativo di applicazione delle sanzioni non penali. Per stabilire se la sanzione amministrativa possa essere assorbita da quella penale occorre infatti attendere una sanzione penale sancita da sentenza irrevocabile. Nell'attesa, le sanzioni amministrative vengono inflitte, ma non sono eseguibili, fino all'esito del processo penale, in base all'art. 21 del Dlgs 74 del 2000». Ahora bien, pone de manifiesto este mismo autor que el principio de especialidad se ha introducido sólo en relación con las personas físicas: «(...) il principio di specialità è stato introdotto in modo da escludere la sanzione amministrativa solo per le persone fisiche. Per le società, invece, è stata mantenuta la sanzione amministrativa a titolo di responsabilità solidale con la persona fisica autrice della violazione».

Vid. LUPPI, R., *Manuale Giuridico Professionale di Diritto Tributario. Principi Generali e Questioni di Diritto Positivo*, op. cit., págs. 730-732.

<sup>212</sup> Por lo que respecta a la situación en Alemania, tengamos en cuenta lo dispuesto en el § 396 de la Ordenanza Tributaria de aquel país (SCHUSTER, C. –trad. y anotaciones–, *Ordenanza Tributaria Alemana. Abgabennordnung, 2000*, trad. cit.):

«(1) Si la calificación de un hecho como defraudación fiscal dependiera de la existencia de un crédito tributario, de si se redujeron los impuestos o se obtuvieron ventajas fiscales injustificadas, podrá sobreseerse el procedimiento penal, hasta que el procedimiento tributario concluya con fuerza legal.

(2) Respecto del sobreseimiento resolverá en el procedimiento de instrucción el Ministerio Público; en el procedimiento siguiente al de la interposición de la acción pública el tribunal que entienda de la causa.

(3) Durante el sobreseimiento del procedimiento se suspenderá la prescripción.»

La nueva redacción dada al apartado 6 del artículo 77 por la Ley 25/1995, de 20 de julio, que modificó parcialmente la Ley General Tributaria de 1963, sustituye la alusión expresa al procedimiento sancionador, por una referencia genérica a la paralización del procedimiento administrativo («[...] la Administración tributaria [...] se abstendrá de seguir el procedimiento administrativo mientras la autoridad judicial no dicte sentencia firme, tenga lugar el sobreseimiento o archivo de las actuaciones o se produzca la devolución del expediente por el Ministerio Fiscal»).

¿Implicaba ello un cambio respecto a la situación anterior? ¿Antes de la reforma de 1995 era preciso que, ante un posible delito tributario, se paralizase únicamente el procedimiento sancionador, o la Administración debía abstenerse también de liquidar? ¿No se introduce la paralización del procedimiento liquidatorio en 1995, con la Ley 25 de dicho año?

También el artículo 180.1 de la Ley General Tributaria de 2003 alude genéricamente a la paralización del procedimiento administrativo («[...] la Administración tributaria [...] se abstendrá de seguir el procedimiento administrativo que quedará suspendido mientras la autoridad judicial no dicte sentencia firme, tenga lugar el sobreseimiento o el archivo de las actuaciones o se produzca la devolución del expediente por el Ministerio Fiscal»).

Puesto que ese procedimiento administrativo al que denominamos fase preprocesal se inicia en el transcurso de la actuación administrativo-tributaria, el estudio del mismo nos lleva, necesariamente, al análisis de las cuestiones apuntadas; como vamos a ver, los principios de *non bis in idem*<sup>213</sup> y seguridad jurídica juegan un papel decisivo al respecto.

## **b) La paralización del procedimiento sancionador como exigencia constitucional de respeto al principio *non bis in idem***

### *b.1) El principio non bis in idem bajo la vigencia de la Ley 50/1977. La incidencia de la Constitución española de 1978*

El Proyecto de la que luego fue Ley 50/1977 preveía en el apartado 4 de su artículo 34: «El delito fiscal será castigado con multa del tanto al séxtuplo de la cantidad defraudada, con deducción, en su caso, del importe de las sanciones efectivamente abonadas a la Administración Tributaria». Ahora bien, el texto definitivo de la Ley no contenía una disposición análoga sobre la deducibilidad del importe ya satisfecho, por lo que, en principio, era posible interpretar que estaba admitida la doble sanción, administrativa y penal, de unos mismos hechos<sup>214</sup>.

<sup>213</sup> Se habla también de principio *ne bis in idem*; sobre esta diferencia terminológica, *vid.* BENLLOCH PETIT, G., «El principio de *non bis in idem* en las relaciones entre el Derecho penal y el Derecho disciplinario», *Revista del Poder Judicial*, núm. 51, 1998, nota núm. 3, pág. 305.

<sup>214</sup> ARGILÉS Y GARCÉS DE MARCILLA, J.L., «El delito fiscal», *op. cit.*, pág. 17; *El delito fiscal: una perspectiva tributaria*, Tesis doctoral (inédita) dirigida por BAYONA DE PEROGORDO, J.J., Universidad de Alicante, 1982, págs. 249-250.

DEL POZO LÓPEZ y ARNAU ZOROA, por su parte, señalaron: “(...) el principio «non bis in idem», todavía podría intentar defenderse cuando el responsable tributario y criminal sean una misma persona física –sujeto pasivo de la relación tributaria–, pero no desde luego cuando dichas personalidades están disociadas: la tributaria, imputable a la Sociedad o Entidad, y la criminal, imputable a los Directores, Gerentes, Consejeros, Delegados o per-

En 1974, RODRÍGUEZ MOURULLO se había referido, *de lege ferenda*, a la posibilidad de una acumulación de sanciones administrativas y penales, pero limitada sólo a un eventual concurso de infracciones, unas de orden administrativo y otras de índole criminal («en estos casos –escribió– en la medida en que existe una pluralidad de infracciones, será posible la imposición de sanciones administrativas y criminales»); en definitiva, consideraba este autor que si la infracción penal absorbiese por completo el injusto administrativo, el ilícito en cuestión debería sancionarse sólo penalmente<sup>215</sup>.

GÓMEZ-DÉGANO Y CEBALLOS-ZÚÑIGA, por su parte, señaló que el silencio del legislador había de entenderse simplemente como «una diferencia de planteamiento en relación con el proyecto del Gobierno»; a juicio de este autor, la Ley se situaba en un plano «estrictamente conceptual», mientras que el Gobierno «resolvía el problema a nivel de pago, es decir, mediante la técnica de la deducibilidad de lo previamente abonado en la vía administrativa». El texto definitivo habría suprimido esa deducibilidad «porque se considera –señalaba este autor– que el principio del *non bis in idem* exige que la actuación represiva sea alternativa, es decir, o por infracción o por delito, sin que un mismo comportamiento vaya a producir dos ingresos u obligaciones de ingresos distintos»; concluía GÓMEZ-DÉGANO Y CEBALLOS-ZÚÑIGA que no era necesaria la «declaración de deducibilidad»<sup>216</sup>.

Según el Dictamen de la Dirección General de lo Contencioso del Estado, de 13 de marzo de 1979, sobre el principio *non bis in idem* y el delito fiscal, Consideración Jurídica III, «una misma conducta no puede ser calificada simultáneamente como delito y como infracción administrativa, por la elemental razón de que ello significa una quiebra total del principio *non bis in idem*, fundamental en un Estado de Derecho, por lo que una misma conducta debe calificarse como delito o como infracción administrativa, pero nunca merecer doble calificación y, en consecuencia, doble sanción». Se dijo en esta misma Consideración: «Si de la conducta del contribuyente resultan evidentes y notorios «indicios racionales de criminalidad», por usar la terminología propia de la Ley de Enjuiciamiento Criminal, es decir, aparece de forma palmaria que existe delito fiscal, parece aconsejable que el órgano actuante practique liquidación comprensiva tan sólo de la cuota tributaria y recargos legalmente exigibles, absteniéndose de imponer sanción administrativa, pero advirtiéndolo expresamente al contribuyente que la Administración Tributaria se reserva el derecho de imponer las aludidas sanciones a la vista de lo que resulte de los pronunciamientos contenidos en la sentencia penal que en definitiva recaiga». Y se añadió: «Lo normal en la práctica será que de la conducta del contribuyente no resulten evidentes indicios de criminalidad, razón que propiciará que tal conducta pueda constituir infracción tributaria –que puede declarar y sancionar la Administración– o delito fiscal –que sólo puede declarar y sancionar la jurisdicción ordinaria, tras la sustanciación del correspondiente proceso penal y mediante la oportuna sentencia–, supuesto en el cual se estima que el órgano administrativo actuante debe, junto a la liquidación, imponer las sanciones tributarias proce-

---

sonal que, efectivamente, ejerzan la Administración” (vid. DEL POZO LÓPEZ, J.; ARANAU ZOROA, F., «Anotaciones sobre el delito fiscal», *op. cit.*, págs. 432-434 –texto transcrito tomado de la pág. 433–).

<sup>215</sup> RODRÍGUEZ MOURULLO, G., *Presente y futuro del delito fiscal*, *op. cit.*, págs. 75-76.

<sup>216</sup> GÓMEZ-DÉGANO Y CEBALLOS-ZÚÑIGA, J.L., «El delito fiscal», *op. cit.*, pág. 282-283.

Sobre la virtualidad del principio *non bis in idem* en este ámbito vid. también SEGOVIA LÓPEZ, L., «El nuevo delito fiscal», *op. cit.*, pág. 6 («Por el principio de *non bis in idem*, no se podrá sancionar por la Administración como infracción tributaria cuando el hecho haya sido castigado por los Tribunales penales ordinarios»).

denes, sin perjuicio de que, si como resultado del proceso penal que se sustancie, la sentencia penal constatará la comisión de delito fiscal o declarase la total regularidad y falta de antijuridicidad de la conducta del contribuyente, se procediera entonces a la anulación de las sanciones tributarias impuestas, con fundamento, en el primer caso, en el respeto al principio *non bis in idem* y, en el segundo, en la inexistencia de infracción y, consecuentemente, de conducta sancionable».

La Circular de la Subsecretaría de Hacienda de 15 de abril de 1982, por su parte, estableció al respecto: «VII. En ningún caso la formulación de denuncia por delito fiscal será óbice para la ejecución de los actos administrativos adoptados, incluidas las correspondientes sanciones tributarias». Ahora bien, eran frecuentes los casos en que se imponía la sanción y, sin embargo, quedaba suspendida la ejecución de la misma a la espera de que se dictara resolución en vía penal; de esta práctica administrativa queda constancia en la Sentencia del Tribunal Supremo de 30 de enero de 1991 (R.A. 469)<sup>217</sup>. En el Fundamento de Derecho 2.º de dicho pronunciamiento leemos: «La sanción que impuso la Administración a la citada sociedad era aquella que necesariamente tenía que existir como requisito de procedibilidad expresamente exigido en el referido art. 37 [de la Ley 50/1977, de 14 de noviembre]<sup>218</sup>, la cual, una vez adquirida la firmeza necesaria para ello y previos los trámites que tal norma especifica, quedó detenida en la vía gubernativa porque, por estimarse que podía constituir delito, se trasladó lo actuado al Ministerio Fiscal para que éste promoviera la iniciación del correspondiente proceso penal».

Lo cierto es que, a pesar de los términos en que estaba redactado el artículo 37 de la Ley 50/1977, los órganos jurisdiccionales aplicaron el principio *non bis in idem*. Así, RAMÍREZ GÓMEZ ha puesto de manifiesto el interés que reviste el Auto de la Audiencia Provincial de Castellón de 23 de diciembre de 1987<sup>219</sup>; en él se argumenta que el artículo 37 de la Ley 50 perdió toda su vigencia en 1978, con el texto constitucional de ese año (antes, pues, de la derogación expresa de dicho precepto por la Ley Orgánica 2/1985). Resulta interesante señalar en este sentido que, sobre la base de la Sentencia del Tribunal Constitucional 2/1981, de 30 de enero, según la cual el principio *non bis in idem* «va íntimamente unido a los principios de legalidad y tipicidad de las infracciones recogidos principalmente en el artículo 25 de la Constitución» (Fundamento Jurídico 4º)<sup>220</sup>, y en virtud de lo dispuesto en el artículo 40.2 de la Ley Orgánica 2/1979, de 3 de octubre, del Tri-

---

<sup>217</sup> Vid. RAMÍREZ GÓMEZ, S., *El principio ne bis in idem en el ámbito tributario (Aspectos sustantivos y procedimentales)*, op. cit., nota núm. 186, pág. 74.

<sup>218</sup> Al hilo de cuatro pronunciamientos del Tribunal Supremo (las Sentencias de 29 de junio de 1985 –R.A. 3087–, de 12 de marzo de 1986 –R.A. 1462–, de 12 de mayo de 1986 –R.A. 2449– y de 2 de marzo de 1988 –R.A. 1520–), MARTÍNEZ IZQUIERDO alude al cumplimiento de este requisito de procedibilidad en «Comentarios a la jurisprudencia sobre delitos contra la Hacienda Pública», *Crónica Tributaria*, núm. 60, 1989; vid. págs. 166-168. Leemos en la página 168: «En las cuatro Sentencias, que son objeto del presente análisis, la Administración, siguiendo el requisito de procedibilidad impuesto por el artículo 37 de la Ley 50/1977, de 14 de Noviembre, había procedido a dictar el acto administrativo de liquidación, en el que se incluían la cuota, los recargos, la sanción y los intereses de demora».

<sup>219</sup> RAMÍREZ GÓMEZ, S., *El principio ne bis in idem en el ámbito tributario (Aspectos sustantivos y procedimentales)*, op. cit., págs. 74-75.

<sup>220</sup> A raíz de esta Sentencia el Estado se veía obligado a elegir entre la sanción administrativa o la sanción penal de los hechos, «pero no podía aplicar las dos ni simultánea ni sucesivamente» (MARTÍNEZ IZQUIERDO, S., «Comentarios a la jurisprudencia sobre delitos contra la Hacienda Pública», op. cit., pág. 168).

bunal Constitucional («En todo caso, la jurisprudencia de los Tribunales de Justicia recaída sobre Leyes, disposiciones o actos enjuiciados por el Tribunal Constitucional habrá de entenderse corregida por la doctrina derivada de las sentencias y autos que resuelvan los recursos y cuestiones de inconstitucionalidad»), ARGILÉS Y GARCÉS DE MARCILLA consideró «nulas» tanto aquellas Sentencias del Tribunal Supremo que mantenían la compatibilidad de las sanciones administrativas y penales<sup>221</sup>, como lo que se disponía al respecto, según hemos visto, en la Circular de la Subsecretaría de Hacienda de 15 de abril de 1982<sup>222</sup>. Este autor se ha referido también a la Sentencia, asimismo del Tribunal Constitucional, 77/1983, de 3 de octubre, que establece que ante la colisión entre una actuación jurisdiccional y una actuación administrativa el conflicto se ha de resolver a favor de la primera, lo que, entre otras cosas, implica, según el Alto Tribunal, «la imposibilidad de que los órganos de la Administración lleven a cabo actuaciones o procedimientos sancionadores en aquellos casos en que los hechos puedan ser constitutivos de delito o falta según el Código Penal o las leyes penales especiales, mientras la autoridad judicial no se haya pronunciado sobre ellos» (Fundamento Jurídico 3º)<sup>223</sup>. ARGILÉS Y GARCÉS DE MARCILLA indicó que la doctrina de las dos Sentencias constitucionales citadas se recogía en la reforma introducida por Ley 10/1985; por lo que aquí nos interesa, dicho autor mencionaba expresamente el artículo 77.6 de la Ley General Tributaria<sup>224</sup>.

### *b.2) El principio non bis in idem en los artículos 77.6 de la Ley General Tributaria de 1963 y 180 de la Ley General Tributaria de 2003*

Como hemos señalado, el artículo 77 de la Ley General Tributaria de 1963, en su apartado 6 introducido por la Ley 10/1985, quiso evitar que, ante posibles delitos contra la Hacienda Pública, la Administración tributaria siguiera el «procedimiento sancionador» mientras la autoridad judicial no hubiese dictado sentencia firme. Insistimos en que la reforma operada por la Ley 25/1995 sustituye la referencia al «procedimiento sancionador» por una alusión genérica al «procedimiento administrativo»; alusión que contiene, asimismo, el artículo 180.1 de la nueva Ley General Tributaria. Pero tengamos presente que la remisión de lo actuado al Ministerio Público o a la jurisdicción penal, ante un posible delito contra la Hacienda Pública, impide (en la actualidad), e impedía (con anterioridad a la reforma de 1995), la legítima imposición de sanciones tributarias, en tanto no se pronuncien los tribunales o, en su caso, el Ministerio Fiscal devuelva el expediente a la Administración<sup>225</sup>. Sin duda, el artículo 77 de la Ley General Tributaria de 1963 recoge en su apar-

<sup>221</sup> El autor citaba las Sentencias de 15 de febrero de 1969; 18 de marzo de 1970; 15 de noviembre de 1975; 26 de abril de 1976; 9 de abril de 1980.

<sup>222</sup> Vid. ARGILÉS Y GARCÉS DE MARCILLA, J.L., *El delito fiscal: una perspectiva tributaria*, op. cit., págs. 249 y ss.

<sup>223</sup> Encontramos un interesante comentario a esta Sentencia en MUÑOZ QUIROGA, A., «El principio «non bis in idem»», *Revista Española de Derecho Administrativo*, núm. 45, 1985, págs. 129 y ss.

<sup>224</sup> ARGILÉS Y GARCÉS DE MARCILLA, J.L., «Los principios de aplicación de las infracciones tributarias: posiciones jurisprudenciales», op. cit., págs. 28-29.

<sup>225</sup> No podemos compartir la postura mantenida por APARICIO PÉREZ sobre la represión de las defraudaciones tributarias, quien ha considerado que, al pasar éstas del ámbito administrativo a la órbita penal, «no cabrá nunca la imposición de una sanción fiscal por aplicación del principio *non bis in idem*» (APARICIO PÉREZ, A., «Los delitos de defraudación tributaria en el nuevo Código Penal. Artículos 305 a 307 de la Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre», op. cit., pág. 237). En 2000, RAMÍREZ GÓMEZ, refiriéndose a la Ley General Tributaria de 1963,

tado 6, como ha señalado la doctrina, el principio de *non bis in idem*<sup>226</sup>; y lógicamente, el desarrollo reglamentario de este precepto se ajusta al mencionado principio<sup>227</sup>. Con la Ley General Tributaria de 2003, corresponde invocar al respecto el artículo 180 de la misma.

Hemos de decir que esta regulación es acorde con la doctrina del Tribunal Constitucional en su Sentencia 77/1983, de 3 de octubre, a cuyo Fundamento Jurídico 3º ya se ha hecho referencia más arriba. «La subordinación de los actos de la Administración de imposición de sanciones a la autoridad judicial –leemos en él– exige que la colisión entre una actuación jurisdiccional y una actuación administrativa haya de resolverse en favor de la primera»; y una de las consecuencias que ello tiene, según el Tribunal, es la paralización

señala que su artículo 79, letra a), no contempla esta excepción, y que la previsión del artículo 77.6 sobre la continuación del procedimiento administrativo tiene sentido ante la posible sanción administrativa en el supuesto apuntado. «En conclusión, los delitos por defraudación tributaria no dejan por ello de ser infracciones tributarias graves (...)». Vid. RAMÍREZ GÓMEZ, S., *El principio ne bis in idem en el ámbito tributario (Aspectos sustantivos y procedimentales)*, op. cit., págs. 154-155.

<sup>226</sup> Para RAMÍREZ GÓMEZ, el artículo 77.6 «supuso una recepción bastante aceptable de la doctrina constitucional sobre el principio *ne bis in idem*». Cfr. *El principio ne bis in idem en el ámbito tributario (Aspectos sustantivos y procedimentales)*, Marcial Pons, Madrid, 2000, pág. 77. Vid. también de este autor «Principios constitucionales que rigen la potestad sancionadora tributaria», *Revista Española de Derecho Financiero*, núms. 109-110, 2001 (nos remitimos a las págs. 200, 203-204). De fecha más reciente, CORTÉS BECHIARELLI, E., Comentario al artículo 310 del Código Penal, SERRANO GONZÁLEZ DE MURILLO, J.L.; CORTÉS BECHIARELLI, E., *Delitos contra la Hacienda Pública*, Comentario cit., pág. 173.

RAMALLO MASSANET se ha referido asimismo al artículo 77.6 como precepto que asume el principio de *non bis in idem*, en «La modificación parcial de la Ley General Tributaria», *Revista Española de Derecho Financiero*, núms. 47-48, 1985, pág. 347. Vid. también FERNÁNDEZ CUEVAS, A., «Notas sobre los límites del delito contra la Hacienda Pública respecto de la infracción tributaria», *Crónica Tributaria*, núm. 53, 1985, pág. 78; RUIZ Y GÓMEZ DE BONILLA, E., «Breves reflexiones sobre algunos aspectos del nuevo artículo 349 del Código Penal y de sus antecedentes», *Crónica Tributaria*, núm. 53, 1985, pág. 298; LAMARCA PÉREZ, C., «Observaciones sobre los nuevos delitos contra la Hacienda Pública», *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública*, núm. 178, 1985, pág. 756; BOIX REIG, J.; BUSTOS RAMÍREZ, J., *Los delitos contra la Hacienda Pública. Bien jurídico y tipos legales*, Tecnos, Madrid, 1987, págs. 77-78; AYALA GÓMEZ, I., *El delito de defraudación tributaria: artículo 349 del Código Penal*, Servicio de publicaciones de la Facultad de Derecho Universidad Complutense – Civitas, Madrid, 1988, pág. 404; BERMEJO RAMOS, J., «La Administración tributaria y los delitos contra la Hacienda Pública», *Crónica Tributaria*, núm. 60, 1989, pág. 112; «El delito fiscal: aspectos procedimentales», *Tribuna Fiscal*, núm. 4, 1991, págs. 64-65; CASANA MERINO, F., «La configuración del ilícito tributario según el art. 77 de la Ley General Tributaria», *Impuestos-I*, 1990, pág. 72; BACIGALUPO ZAPATER, E., *Sanciones Administrativas (Derecho español y comunitario)*, Colex, Madrid, 1991, pág. 38; QUEROL GARCÍA, M.ªT., *Régimen de infracciones y sanciones tributarias*, Deusto, Bilbao, 1991, pág. 206; QUERALT JIMÉNEZ, J.J., ««Ne bis in idem»: significados constitucionales», en AA.VV., *Política criminal y reforma penal. Homenaje a la memoria del Prof. Dr. D. Juan del Rosal*, EDESA, Madrid, 1993, págs. 898 y ss.; BOIX REIG, J.; MIRA BENAVENT, J., De los delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social, en VIVES ANTÓN, T.S. (Coord.), *Comentarios al Código Penal de 1995*, Vol. II, Tirant Lo Blanch, Valencia, 1996, pág. 1496; PÉREZ ROYO, F., «El delito fiscal tras veinte años de su implantación: cuestiones abiertas en torno a su aplicación», *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 100, 1998, págs. 586-587; VALIENTE CALVO, P., «Algunas consideraciones sobre la ley de derechos y garantías del contribuyente y la prescripción del delito fiscal», *Revista del Instituto de Estudios Económicos*, núms. 2-3, 1998, pág. 558; BOIX REIG, J.; MIRA BENAVENT, J., *Los delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social*, Tirant Lo Blanch, Valencia, 2000, pág. 39; CORDERO GARCÍA, J.A., «La potestad sancionadora de la Administración tributaria: principios reguladores», *Jurisprudencia Tributaria*, núm. 5, 2000, pág. 41.

<sup>227</sup> Vid. artículos 66 del Real Decreto 939/1986, de 25 de abril, por el que se aprueba el Reglamento General de Inspección; 5 del Real Decreto 1930/1998, de 11 de septiembre, por el que se desarrolla el régimen sancionador tributario y se introducen las adecuaciones necesarias en el Reglamento General de Inspección. Nos remitimos también al artículo 10 del Real Decreto 2631/1985, de 18 de diciembre, sobre procedimiento para sancionar las infracciones tributarias.

del procedimiento administrativo sancionador, mientras la autoridad judicial no se haya pronunciado sobre los hechos presuntamente constitutivos de delito o falta. Según el Tribunal Supremo, en Sentencia de 26 de abril de 1996 (R.A. 4973)<sup>228</sup>, Fundamento de Derecho 5º, ello implica la «primacía sustancial, y no sólo cronológico-procedimental, del procedimiento penal», y «desde esa consideración sustancial, si el procedimiento penal no se ha iniciado, no cabe que la autoridad administrativa continúe tramitando el procedimiento sancionador, sino que le es exigible que comunique el hecho de posible significación penal a la autoridad judicial, provocando así la iniciación del proceso penal (a ello conduce el deber establecido en el art. 262 de la LECrim) y que paralice la tramitación del administrativo, en espera de que los hechos sean enjuiciados por la autoridad judicial, quedando la posibilidad de su propia actuación ulterior a las resultas de ese enjuiciamiento»; «lo contrario supondría permitir a la autoridad administrativa la manipulación de los efectos del principio «non bis in idem», pues le bastaría demorar el paso del tanto de culpa a la autoridad judicial competente, y simultáneamente acelerar el trámite del procedimiento administrativo hasta su conclusión, para eliminar la oportunidad de que los efectos obstativos del proceso penal, aún no iniciado, pudieran entorpecer el ejercicio de su propia potestad administrativa sancionadora». En síntesis, y utilizamos palabras de RAMÍREZ GÓMEZ, «no basta, pues, con paralizar o suspender el procedimiento al final del mismo, una vez imputada la sanción administrativa, sino que dicha paralización deberá producirse con anterioridad, en el momento en el que se aprecien indicios de una posible conducta delictiva»<sup>229</sup>.

<sup>228</sup> El supuesto al que se refiere esta Sentencia puede resumirse como sigue. La Inspección de los tributos giró a cierta empresa de Vigo determinada liquidación por retenciones a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas; su importe incluía una cantidad en concepto de sanción tributaria. Sospechando la Administración que se había perpetrado un delito contable, con posterioridad dio traslado del expediente al Ministerio Fiscal, el cual presentó una querrela que más tarde fue ampliada por la recurrente por presuntos delitos de apropiación indebida de sus consejeros, de defraudación tributaria y de falsedad documental. Téngase en cuenta que la Administración remitió sus actuaciones al Fiscal por presunto delito contable, lo cual no impidió a la misma continuar el procedimiento en lo relativo a la cuota defraudada, si bien ésta superaba los quince millones de pesetas; y ello al considerar, «por un lado, que se trataba de hechos distintos de los enjuiciados penalmente, por lo que no les afectaba la paralización del procedimiento administrativo, y, por otro, que no concurría el elemento subjetivo del tipo penal, pues de lo contrario debería haber remitido también tales actuaciones como constitutivas de un presunto delito de defraudación». La empresa en cuestión recurrió ante el Tribunal Superior de Justicia gallego la liquidación practicada, y este órgano jurisdiccional estimó en parte su pretensión. Argumentaba la actora que la existencia misma de la infracción tributaria y, también, del hecho imponible pendían de la resolución que se dictase en el proceso penal, y que, por tanto, el principio *non bis in idem* exigía que se hubiese paralizado el procedimiento administrativo (liquidatorio y sancionador –procedimiento mixtificado, en definitiva–). El Tribunal Superior de Galicia consideró que la no suspensión de la ejecutividad de la sanción era el único aspecto en que se vulneraba el mencionado principio y estimó en ese punto la pretensión de la actora. La empresa recurrió la Sentencia en casación ante el Tribunal Supremo. En el pronunciamiento que nos ocupa, este órgano casa y anula dicha Sentencia y declara procedente la estimación del recurso contencioso-administrativo interpuesto por la empresa en cuestión. Hemos de señalar que según el Supremo “también la no paralización del procedimiento en el contenido estrictamente liquidatorio implica en este caso la vulneración del principio «non bis in idem»”; «la neta distinción (establecida en la sentencia [recurrida], así como en los escritos de impugnación del recurso de casación del Abogado del Estado y del Ministerio Fiscal) entre el contenido liquidatorio y el sancionatorio, no cuestionable en otras hipótesis, puede adquirir un matiz especial, cuando el hecho imponible, en cuanto a su propia existencia, tiene una ligazón con hechos de posible significación delictiva, como la que se acaba de reseñar, y cuando los efectos de esa relación deben dilucidarse en un procedimiento que es en sí único, en el que se funden lo estrictamente recaudatorio y lo sancionador» (Fundamento de Derecho 7.º).

<sup>229</sup> Vid. RAMÍREZ GÓMEZ, S., *El principio ne bis in idem en el ámbito tributario (Aspectos sustantivos y procedimentales)*, op. cit., págs. 114 y ss. (el texto transcrito lo hemos tomado de la pág. 115).



Es interesante mencionar que, en 1989, HERNÁNDEZ MARTÍN señaló: «(...) si, por error o por desconocimiento del proceso penal incoado a instancia de persona distinta de la Administración, ésta hubiere impuesto una sanción administrativa, el principio *non bis in idem* obligará a revisar esta sanción, más en modo alguno impedirá a los Tribunales penales ejercer su función»<sup>230</sup>. Tengamos presentes, asimismo, las reflexiones que hiciera en 1985 ENRÍQUEZ SANCHO<sup>231</sup>. Refiriéndose al supuesto de que el proceso penal se iniciara una vez que la Administración hubiera impuesto la sanción correspondiente a la infracción tributaria cometida, si la sentencia dictada en el proceso penal «es absolutoria –escribió dicho autor–, subsisten las actuaciones administrativas liquidadoras y sancionadoras, a no ser que exista incompatibilidad entre los hechos declarados probados por la sentencia penal y los que sirvieron de base a aquellos actos administrativos, en cuyo caso habría de procederse a su revisión (...) utilizando el recurso de revisión o la revisión de oficio de dichos actos». Y añadió: «La sentencia condenatoria en causa penal es absolutamente incompatible con la sanción impuesta (...), por lo que habría de anularse (...)».

Ahora bien, ciertas sentencias absolvieron al encausado, argumentando que, con carácter previo, había sido sancionado en vía administrativa<sup>232</sup>. El interés de tales posicionamientos está hoy plenamente justificado, y es que el referido criterio jurisprudencial ha revivido en una polémica Sentencia del Tribunal Constitucional: la número 177, de 11 de octubre de 1999<sup>233</sup>. El caso puede resumirse como sigue a continuación. En 1990, la Junta de Aguas de la Generalidad de Cataluña sanciona a determinada empresa por haber realizado ciertos vertidos contaminantes. Y ello prescindiendo de que, según el artículo 112 de la entonces Ley 29/1985, de 2 de agosto, de Aguas, «En los supuestos en que las infracciones pudieran ser constitutivas de delito o falta, la Administración pasará el tanto de culpa a la jurisdicción competente y se abstendrá de proseguir el procedimiento sancionador mientras la autoridad judicial no se haya pronunciado. La sanción de la autoridad judicial excluirá la imposición de multa administrativa. De no haberse estimado la existencia de delito o falta, la Administración podrá continuar el expediente sancionador en base a los hechos que los Tribunales hayan considerado probados»<sup>234</sup>. El 6 de junio de 1991 se hace efectivo el importe de la multa impuesta (un millón de pesetas). Pero el 1 de marzo de 1995 resulta condenado, por delito contra la salud pública y el medio ambiente, el con-

<sup>230</sup> HERNÁNDEZ MARTÍN, V., «Problemas procesales del delito contra la Hacienda Pública», *op. cit.*, págs. 99-100.

<sup>231</sup> Vid. ENRÍQUEZ SANCHO, R., «Consideraciones sobre el delito fiscal», *Crónica Tributaria*, núm. 53, 1985, pág. 74.

<sup>232</sup> Sentencias de la Audiencia Provincial de Salamanca de 17 de febrero de 1984; del Tribunal Supremo de 12 de mayo de 1986 (R.A. 2449). APARICIO PÉREZ, concretamente al hilo de este último pronunciamiento de los dos que se citan, calificó como «situaciones verdaderamente absurdas» las resultantes de aplicar el criterio contenido en el mismo –otorgar al acto administrativo sancionador carácter de cosa juzgada penal– (vid. APARICIO PÉREZ, J., «Algunas consideraciones sobre el delito fiscal», *op. cit.*, 1989, págs. 143-144).

<sup>233</sup> Constatamos, así, que pudiera resultar excesivo el optimismo de LAMARCA PÉREZ, cuando, a la vista de la reforma del artículo 77 de la Ley General Tributaria en 1985, afirmó: «La plena subordinación de la Administración a la justicia penal ha quedado asentada en los términos más firmes (...)» –LAMARCA PÉREZ, C., «Observaciones sobre los nuevos delitos contra la Hacienda Pública», *op. cit.*, págs. 756-757–.

<sup>234</sup> Puesto que no se suspendió la tramitación del expediente sancionador, CORCOY BIDASOLO y GALLEO SOLER han calificado la actuación de administrativa como «irregular»; vid. «Infracción administrativa e infracción penal en el ámbito del delito medioambiental: *ne bis in idem* material y procesal (Comentario a la STC 177/1999, de 11 de octubre)», *Actualidad Penal*, 2000-1, marg. 173 VIII.

sejero delegado y director de la empresa en cuestión. Éste recurre finalmente en amparo ante el Tribunal Constitucional; invoca su derecho a no ser sancionado dos veces por los mismos hechos (*non bis in idem*)<sup>235</sup>. En el Fundamento Jurídico 4º de la Sentencia, establece el Alto Tribunal que, «irrogada una sanción, sea ésta de índole penal o administrativa, no cabe, sin vulnerar el (...) derecho fundamental [a no ser doblemente castigado], superponer o adicionar otra distinta, siempre que concurren las (...) identidades de sujeto<sup>236</sup>, hechos y fundamento». Y en el Fundamento Jurídico 5.º del pronunciamiento que nos ocupa leemos que se ha de «entender vulnerado, por las Sentencias condenatorias de las que trae causa (...) [el] amparo, el derecho fundamental del (...) inculpado en la causa penal por delito contra el medio ambiente tipificado en el art. 347 bis del Código Penal de 1973, a no ser doblemente castigado por unos mismos hechos (art. 25.1 CE), al haber sido administrativamente sancionado con anterioridad por aquéllos, en resolución administrativa firme dictada antes incluso de la apertura del proceso penal». Y continúa el Tribunal: «A esta apreciación no cabe oponer, para enervarla, la circunstancia de que la Administración hidráulica de Cataluña y, en particular, la Junta de Aguas de la Generalidad, como Organismo autónomo competente para el ejercicio de dicha potestad sancionadora, incumpliera su deber legal de suspender el procedimiento sancionador y dar traslado del hecho a la jurisdicción penal por si el vertido contaminante fuese constitutivo de delito, tal como dispone el art. 112 de la Ley de Aguas. Tal incumplimiento producirá, en su caso, las consecuencias que el ordenamiento jurídico prevea, pero su inobservancia nunca podrá alterar el contenido del derecho fundamental al «ne bis in idem» del sujeto infractor (art. 25.1 CE), ajeno por completo a dicho incumplimiento, y en cuya esfera jurídica no debe repercutir el mismo. Además, cumple recordar que no estamos ante un conflicto jurisdiccional trabado entre los órganos de la Administración autonómica y los del orden jurisdiccional penal, susceptible de dirimirse con arreglo a criterios de prevalencia de uno u otro poder público, sino, más sencillamente, ante la improcedencia de una condena penal, pronunciada en relación con una conducta cuya sanción administrativa firme se había ya producido, constándole esa circunstancia a los Tribunales sentenciadores que, al condenar, ocasionaron un doble resultado afflictivo proscrito por el derecho fundamental cuyo amparo nos impetra el recurrente”<sup>237</sup>.

<sup>235</sup> El *non bis in idem* es susceptible de amparo constitucional, debido a su íntima relación con los principios de legalidad y tipicidad de las infracciones contemplados en el artículo 25, apartado 1, de nuestra Carta Magna. *Vid.*, por todas, Sentencias del Tribunal Constitucional 2/1981, de 30 de enero, Fundamento Jurídico 4.º; 221/1997, de 4 de diciembre, Fundamento Jurídico 1.º.

<sup>236</sup> CORCOY BIDASOLO y GALLEGO SOLLER tienen escrito:

«(...) no existe la pretendida identidad subjetiva, o personal, como primer requisito para aplicar el *ne bis in idem* material, y ello a pesar de que la Sentencia del Juzgado de lo Penal afirma dicha identidad, lo que será reiterado por la Audiencia Provincial y el Tribunal Constitucional, puesto que la sanción administrativa se impone a la empresa mientras que el delito se imputa a la persona física.

A pesar de lo expuesto, podría argumentarse que en el caso de autos, dadas las concretas circunstancias de la empresa (...) podría existir esta identidad de sujetos (...)

CORCOY BIDASOLO, M.; GALLEGO SOLER, J.I., «Infracción administrativa e infracción penal en el ámbito del delito medioambiental: *ne bis in idem* material y procesal (Comentario a la STC 177/1999, de 11 de octubre)», *op. cit.*, margs. VIII 164-165.

<sup>237</sup> MARINA JALVO se muestra muy crítica con este pronunciamiento del Alto Tribunal. «(...) o bien se establece un criterio definitivo que permita ordenar las relaciones entre el orden penal y el orden administrativo sancionador –ha escrito–, o bien se acepta sin reservas la prevalencia del pronunciamiento sancionador que recaiga

Hemos de señalar que también el Tribunal Supremo, en Sentencia de 12 de mayo de 1986 (R.A. 2449), y precisamente en un supuesto de defraudación tributaria, se decantó por la sanción administrativa frente a la penal («[...] la posibilidad de sancionar, una conducta, administrativamente y, más tarde, penalmente, o viceversa –leemos en el Fundamento de Derecho 2º–, se halla proscrita por la sentencia de 30 de enero de 1981, dictada por el Tribunal Constitucional, en cuya sentencia se declaró que la Constitución, suprema rectora del ordenamiento jurídico, no sanciona favorablemente el principio de derecho *bis in idem*, sino que, antes al contrario, el respaldado, por el ordenamiento constitucional, es el principio de Derecho «non bis in idem», el cual no permite, por unos mismos hechos, duplicar o multiplicar la sanción sea cualquiera la autoridad que primeramente la haya impuesto, caso que es el de autos, puesto que, la Hacienda pública, ya impuso al presunto infractor, una sanción [...]»)<sup>238</sup>. Ahora bien, el Supremo no ha mantenido esa postura, al contrario: se ha decantado por la prevalencia de la sentencia penal sobre la sanción administrativa.

Volviendo a la Sentencia del Tribunal Constitucional 177/1999, no podemos pasar por alto el Voto Particular formulado conjuntamente por los magistrados CRUZ VILLALÓN y CASAS BAAMONDE. A juicio de ambos, y en contra del criterio mayoritario, no existe identidad de fundamento, en el caso enjuiciado, entre las sanciones administrativa y penal. Ahora bien, lo cierto es que dichos magistrados parten de una premisa que la doctrina niega mayoritariamente: para CRUZ VILLALÓN y CASAS BAAMONDE, las potestades sancionadora-administrativa y penal «son distintas cualitativamente». Por nuestra parte, refrendamos el citado criterio mayoritario. Lo que interesa destacar a los efectos que aquí nos ocupan es que, a juicio de dichos magistrados, “aun si en los hechos de la causa hubiera existido una identidad tal que justificara la aplicación del principio «ne bis in idem», la solución de dar preferencia a la primera sanción que deviene firme, aun cuando sea administrativa, en vez de dar preferencia a la sanción penal pronunciada por un Tribunal después de un proceso con todas las garantías, es una solución ajena a la norma constitucional”. Y también destacamos que para CRUZ VILLALÓN y CASAS BAAMONDE, «aun en la hipótesis de que la Administración hubiera actuado indebidamente, es indudable que en nuestro Derecho existen medidas que permiten corregir una hipotética actuación administrativa que prescinda de la preferencia a favor de la jurisdicción penal que se deriva de la Constitución»<sup>239</sup>. Compartimos en estos dos puntos el criterio de ambos magistrados.

---

en primer lugar, con independencia del órgano que lo haya emitido»; y es que «si no se opta, con carácter general por ninguna de las alternativas mencionadas, en última instancia terminaría imponiéndose una regla más sencilla, la de la casuística». Vid. MARINA JALVO, B., «*Non bis in idem* y prevalencia del pronunciamiento de la jurisdicción penal. Delitos e infracciones administrativas contra el medio ambiente (Comentario de la Sentencia del Tribunal Constitucional 177/1999, de 11 de octubre)», *Revista Española de Derecho Administrativo*, núm. 108, 2000, págs. 609-612 (el texto transcrito lo hemos tomado de la pág. 612).

Encontramos una valoración positiva de la referida Sentencia en MUÑOZ LORENTE, J., *La nueva configuración del principio non bis in idem*, Cuadernos Profesionales de Gestión Ambiental, ECOIURIS, La Ley, Madrid, 2001.

<sup>238</sup> A principios de los años noventa, manifiestan su desacuerdo con esta doctrina LACASA SALAS, J.H.; DEL PASO BENGUA, J.M.<sup>a</sup>, *Procedimiento General de la Inspección de los Tributos. Comentarios al Reglamento General de la Inspección de los Tributos*, op. cit., pág. 386.

<sup>239</sup> La legislación administrativa común permite recurrir frente a la actuación de los poderes públicos que no haya respetado la obligación legal de suspender el procedimiento y remitir lo actuado a la jurisdicción penal. Podrían aplicarse, asimismo, los artículos de la Ley 30/1992, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, 62.1, letra a) –«Los actos de las Administraciones públicas son nulos de pleno derecho en los casos siguientes: a) Los que lesionen los derechos y libertades susceptibles de amparo constitucional» (redacción dada por la Ley 4/1999, de 13 de enero, artículo primero, 18)– y 102.1 («Las

El pronunciamiento del Tribunal Constitucional que nos ocupa encierra un peligro evidente: puede hacer «que determinadas conductas infractoras resulten consentidas y no impugnadas en la vía administrativa por sus autores cuando tengan conocimiento de que paralelamente se siguen actuaciones penales por hechos que sean o puedan ser los mismos que sirvieron de base a la imposición de aquéllas»; y es que los ciudadanos quedarán blindados ante la Ley penal<sup>240</sup>.

Ante la postura adoptada por el Alto Tribunal en su Sentencia 177/1999, a nuestro juicio resulta de gran interés el criterio de RAMÍREZ GÓMEZ. Hemos de decir que este autor se ha referido al interés implícito –del presunto responsable– en la celebración de un pro-

---

Administraciones públicas, en cualquier momento, por iniciativa propia o a solicitud de interesado, y previo dictamen favorable del Consejo de Estado u órgano consultivo equivalente de la Comunidad Autónoma, si lo hubiere, declararán de oficio la nulidad de los actos administrativos que hayan puesto fin a la vía administrativa o que no hayan sido recurridos en plazo, en los supuestos previstos en el artículo 62.1» –redacción dada por la Ley 4/1999, de 13 de enero, artículo primero, 21–).

CORCOY BIDASOLO y GALLEGOS SOLER se han referido a la posibilidad de interponer recurso ordinario, de აღაذا o reposición, y a la vía de los artículos 62.1 a) y 102.1 de la Ley 30/1992, en su trabajo «Infracción administrativa e infracción penal en el ámbito del delito ambiental: *ne bis in idem* material y procesal (Comentario a la STC 177/1999, de 11 de octubre)», *Actualidad Penal*, 2000-1, marg. 177, VIII. Refiriéndose al artículo 62.1 a), DE VICENTE MARTÍNEZ aclara: «El acto administrativo será nulo (...) por lesionar el contenido esencial del principio *ne bis in idem*, que es susceptible de amparo constitucional» –DE VICENTE MARTÍNEZ, R., «Teoría y práctica o el Dr. Jekyll y Mr. Hyde (a propósito de la sentencia del Tribunal Constitucional 177/1999, de 11 de octubre, sobre el principio *ne bis in idem*)», *Actualidad Penal*, 2000-2, marg. 485 XXII–.

Sobre la posible invocación de los artículos 62.1 a) y 102.1, *vid.* también TORRES FERNÁNDEZ, M.<sup>a</sup> E., «El principio *ne bis in idem* en la jurisprudencia constitucional. Comentario a la sentencia del Tribunal Constitucional 177/1999 de 11 de octubre», *La Ley*, 4-2000, D-130, págs. 1551-1552. Apunta esta autora como posible motivo de impugnación no sólo el contenido en la letra a) del artículo 61.1, sino también el de la letra b) –que los actos administrativos de que se trate hayan sido «dictados por órgano manifiestamente incompetente por razón de la materia o del territorio»–; nos recuerda que «para algunos autores, en los casos en que la Administración actúa sin respetar la prelación que corresponde a la Jurisdicción lo hace con incompetencia manifiesta, en lo que constituye una invasión de funciones jurisdiccionales» (cfr. pág. 1551) –José Ramón PARADA VÁZQUEZ ha señalado, en este sentido, que «es manifiesta la incompetencia por razón de la materia, cuando se invaden las competencias de otros poderes del Estado como el judicial o el legislativo»; *vid. Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y Procedimiento Administrativo Común (Estudio, comentarios y texto de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre)*, Marcial Pons, Madrid, 1993, pág. 259; en la edición de 1999, pág. 275 (la cursiva es nuestra)–.

Otro posible medio de impugnación lo constituiría el recurso extraordinario de revisión previsto en el artículo 108 de la citada Ley 30/1992 («Contra los actos firmes en vía administrativa, sólo procederá el recurso extraordinario de revisión cuando concorra alguna de las circunstancias previstas en el artículo 118.1» –redacción dada por la Ley 4/1999, de 13 de enero, artículo primero, 25–).

CANO CAMPOS también se ha ocupado de «los remedios que ofrece nuestro Derecho para impedir una actuación administrativa contraria a la precedencia del enjuiciamiento criminal»; remedios que «varían –señala– en función de la fase en que se encuentre la actuación administrativa». Lo ha hecho en su trabajo «*Non bis in idem*, prevalencia de la vía penal y teoría de los concursos en el Derecho administrativo sancionador», *Revista de Administración Pública*, núm. 156, 2001, págs. 227 y ss.

<sup>240</sup>  *Vid.* NARVÁEZ RODRÍGUEZ, A., «Principio «non bis in idem»: ¿una nueva doctrina constitucional?», *Repertorio Aranzadi del Tribunal Constitucional*, Tomo I, Aranzadi, Pamplona, 2000, pág. 1796. También había alertado de este peligro PULIDO QUECEDO, M., ««Ne bis in idem»: ¿un nuevo enfoque sustantivo? (A propósito de la STC 177/1999, de 11 de octubre)», *Repertorio Aranzadi del Tribunal Constitucional*, Tomo III, 1999, Aranzadi, Pamplona, 2000, págs. 2494-2495; muy significativamente, dicho autor habla de «riesgo de *blindaje* (mediante la estrategia legal de consentir la sanción administrativa para luego invocar la existencia de «bis in idem» ante la jurisdicción penal)» –recurren a la noción de *blindaje*, asimismo, CRUZ VILLALÓN y CASAS BAAMONDE en su Voto Particular al criterio mayoritario en la Sentencia 177/1999; también MERINO JARA, I.; SERRANO GONZÁLEZ DE MURILLO, J.L., *El delito fiscal*, Cuadernos Fiscales, 1, EDESA, Madrid, 2000, pág. 159–.

ceso penal, cuando se detecte una cuota cuyo importe tenga cabida en el tipo delictivo; una de las razones que señala es la demora en alcanzarse resolución judicial, y otra la falta de proporcionalidad en las sanciones administrativas<sup>241</sup>.

«(...) una de las consecuencias del principio *ne bis in idem* es la exclusiva competencia de la Jurisdicción penal para enjuiciar y sancionar en su caso conductas que puedan ser constitutivas de delito –ha escrito dicho autor–, debiendo la Administración abstenerse de ejercer su potestad sancionadora mientras no se hayan pronunciado los Tribunales. Si a pesar de dicha distribución de competencias sancionadoras la Administración continúa con el procedimiento imponiendo las sanciones administrativas correspondientes, en nuestra opinión, al sujeto pasivo le quedará siempre la opción de recurrir dicho acto administrativo, alegando la violación de un derecho fundamental, en este caso el derecho a que su caso sea enjuiciado por un Tribunal penal (...)»

RAMÍREZ GÓMEZ ha señalado asimismo, al hilo de la referida Sentencia, que aun en el supuesto de que la sanción administrativa hubiese adquirido firmeza, quien hubiera sido doblemente sancionado podría instar la anulación de la sanción administrativa por la vía del recurso de revisión previsto en el artículo 108 de la Ley 30/1992, amparándose en el motivo 2º del artículo 118.1 de la citada Ley, esto es, «que aparezcan documentos de valor esencial para la resolución del asunto que, aunque sean posteriores, evidencien el error de la resolución recurrida»<sup>242</sup> <sup>243</sup>. Tengamos presente, al respecto, que el artículo 171.1, letra b), de la Ley General Tributaria de 1963, prevé la posibilidad de que se interponga recurso extraordinario de revisión «contra los actos de gestión y las resoluciones de reclamaciones económico-administrativas firmes» en aquellos casos en los que «aparezcan documentos de valor esencial para la resolución de la reclamación, ignorados al dictarse o de imposible aportación entonces al expediente»<sup>244</sup>. El artículo 244.1, letra a), de la Ley General Tributaria de 2003, contempla la posible interposición de recurso extraordinario de revisión «contra los actos firmes de la Administración tributaria y contra las resoluciones firmes de los órganos económico-administrativos», en los supuestos en los que «aparezcan documentos de valor esencial para la decisión del asunto que fueran posteriores al acto o resolución recurridos o de imposible aportación al tiempo de dictarse los mismos y que evidencien el error cometido».

MUÑOZ BAÑOS, por su parte, quien se ha mostrado contrario a que, en supuestos de delito contra la Hacienda Pública, se paralice la vía penal por una actuación previa de la Ad-

---

<sup>241</sup> Vid. RAMÍREZ GÓMEZ, S., *El principio ne bis in idem en el ámbito tributario (Aspectos sustantivos y procedimentales)*, op. cit., págs. 150-151. El texto que se transcribe está tomado de la página 150.

<sup>242</sup> Indica este autor, asimismo, que «la existencia de una sentencia firme de la Jurisdicción contencioso-administrativa confirmando o modificando una sanción administrativa impide que pueda iniciarse un proceso penal sobre los mismos hechos, pero sí, a pesar de ello, recayese una sentencia penal condenatoria, procedería su anulación». Vid. RAMÍREZ GÓMEZ, S., *El principio ne bis in idem en el ámbito tributario (Aspectos sustantivos y procedimentales)*, op. cit., págs. 132-133.

<sup>243</sup> Considera NARVÁEZ RODRÍGUEZ que «la solución más lógica y normal» al problema suscitado en el supuesto al que se refiere la Sentencia 177/1999 «hubiera sido la de utilizar el recurso extraordinario de revisión de los actos administrativos regulado en el artículo 118.1.1ª de la Ley 30/1992» (NARVÁEZ RODRÍGUEZ, A., «Principio «non bis in idem»: ¿una nueva doctrina constitucional?», op. cit., pág. 1797).

<sup>244</sup> Vid. también el artículo 127.1, letra b), del Real Decreto 391/1996, de 1 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento de Procedimiento en las Reclamaciones Económico-Administrativas.

ministración tributaria, propone suprimir la sanción que se haya impuesto y perseguir judicialmente el delito cometido<sup>245</sup>.

A nuestro juicio, considerando la existencia de remedios que brinda el Ordenamiento ante la falta de inhibición de los órganos administrativos en favor del correspondiente pronunciamiento jurisdiccional, carecería de lógica jurídica, por lo que respecta a la materia que nos ocupa en estas páginas, descontar de la multa penal que pueda haberse impuesto por delito contra la Hacienda Pública, la sanción tributaria ya satisfecha por los mismos hechos que se han castigado penalmente<sup>246</sup>.

<sup>245</sup> MUÑOZ BAÑOS, C., *Real Decreto 1930/1998, de 11 de septiembre. Reglamento del procedimiento sancionador*, op. cit., pág. 38. Vid. también LACASA SALAS, J.H.; DEL PASO BENGOA, J.M.<sup>a</sup>, *Procedimiento General de la Inspección de los Tributos. Comentarios al Reglamento General de la Inspección de los Tributos*, op. cit., pág. 386.

<sup>246</sup> En el asunto al que se refiere la Sentencia 177/1999, el Juzgado de lo Penal núm. 22 de Barcelona había imputado al pago de la multa penal impuesta la cantidad previamente satisfecha en vía administrativa, y la Audiencia Provincial de Barcelona confirmó íntegramente la Sentencia de dicho Juzgado. Esta imputación ha merecido la crítica de TORRES FERNÁNDEZ, quien ha escrito: «Tal solución, sin base legal alguna, desconoce los medios de que dispone el Ordenamiento jurídico para hacer viable la regla de preferencia de la Jurisdicción penal, e incurre en una contradicción interna, pues, pese a reconocer la dualidad [de] procedimientos por los mismos hechos, con lo que sería contraria al principio de *non bis in idem*, no renuncia a la imposición de la sanción penal como si tal vulneración no se produjera (...)» –TORRES FERNÁNDEZ, M.<sup>a</sup> E., «El principio *non bis in idem* en la jurisprudencia constitucional. Comentario a la sentencia del Tribunal Constitucional 177/1999 de 11 de octubre», op. cit., D-130, pág. 1551–.

Fernando NAVARRO CARDOSO, por su parte, en «El principio *ne bis in idem* a la luz de la Sentencia del Tribunal Constitucional 177/1999: Exposición y crítica», ARROYO ZAPATERO, L.; BERDUGO GÓMEZ DE LA TORRE, I (Dir.), *Homenaje al Dr. Marino Barbero Santos. In memoriam*, Vol. I, Universidad de Castilla-La Mancha – Universidad de Salamanca, Cuenca, 2001, págs. 1229-1230, ha señalado que «computar lo abonado por la sanción administrativa para determinar la sanción penal puede entenderse como no ajustado a Derecho», y constata que «la jurisprudencia al respecto no ayuda al esclarecimiento de esta cuestión».

En la Sentencia de la Audiencia Provincial de Barcelona, Sección 10.<sup>a</sup>, de 3 de octubre de 1994 (R.A. 296), Fundamento de Derecho 1.<sup>o</sup>, leemos: «La solución para supuestos en los que se da «bis in idem», por haber recaído previamente sanción administrativa y se depuran responsabilidades penales después ha seguido, según la doctrina científica, dos caminos: a) descontar la sanción administrativa de la pena, criterio seguido; b) declarar la nulidad de lo actuado por la Administración». Este pronunciamiento acoge la primera posibilidad apuntada.

La Sentencia de la Audiencia Provincial de Huesca, Sección Única, de 16 de febrero de 1999 (R.A. 620), Fundamento de Derecho 1.<sup>o</sup>, siguiendo su propia doctrina, contenida en Sentencia de 11 de enero de 1993, establece «que la previa sanción administrativa no impide la entrada en acción de la jurisdicción penal, siempre preferente, sin perjuicio de computar la sanción administrativa a la hora de cuantificar la pena, lo cual evita que el interesado tenga que iniciar un nuevo proceso administrativo para evitar la duplicidad de sanciones y, en su caso, el reintegro de lo ya entregado si se trata de una sanción pecuniaria».

En la Sentencia de la Audiencia Provincial de Barcelona, Sección 5.<sup>a</sup>, de 4 de marzo de 1999 (R.A. 1689), Fundamento de Derecho 3.<sup>o</sup>, el remedio es «acudir a la autoridad administrativa para que deje sin efecto la sanción impuesta». También es ésta la solución que contempla la Sentencia de la Audiencia Provincial de Almería, Sección 1.<sup>a</sup>, de 10 de marzo de 1998 (R.A. 1228), Fundamento de Derecho 1.<sup>o</sup>, y en este sentido se ha pronunciado asimismo la Sentencia de la Audiencia Provincial de Cádiz, Sección 5.<sup>a</sup>, de 6 de noviembre de 1997 (R.A. 1849), Fundamento de Derecho 1.<sup>o</sup>.

CORCOY BIDASOLO y GALLEGU SOLER cuestionan «si la imputación al pago de la multa penal de la cantidad satisfecha en vía administrativa es suficiente para obviar la conculcación del principio de *ne bis in idem*»; a su juicio, esta solución «puede implicar una conculcación general de la prevalencia de la jurisdicción penal sobre la Administración», y es que «mantener las resoluciones erróneas de la Administración supone desvirtuar la división de poderes e implica, de hecho, la subsanación de los errores o actuaciones desviadas de la Administración» –CORCOY BIDASOLO, M.; GALLEGU SOLER, J.I., «Infracción administrativa e infracción penal en el ámbito del delito ambiental: *ne bis in idem* material y procesal (Comentario a la STC 177/1999, de 11 de octubre)», *Actualidad Penal*, 2000-1, marg. 176 VIII–. BENLLOCH PETIT, por su parte, se ha referido a este mecanismo como posible solución para una mayor vigencia del *non bis in idem* material (vid. BENLLOCH PETIT, G., «El principio de *non bis in idem* en las relaciones entre el Derecho penal y el Derecho disciplinario», op. cit., págs. 374 y ss.).

Conviene tener en cuenta, sin embargo, que en la Sentencia 2/2003, de 16 de enero, el Tribunal Constitucional ha matizado su propia doctrina. Resuelve dicho pronunciamiento un recurso de amparo en materia de seguridad del tráfico. A pesar de existir un proceso penal en curso, la Administración no suspendió la tramitación del expediente administrativo y, como consecuencia de ello, el individuo fue sancionado en vía penal y administrativamente, si bien se decidió que la pena absorbiera la sanción administrativa impuesta.

El Tribunal Constitucional desestima dicho recurso de amparo. Destacaremos aquí las siguientes afirmaciones de la citada Sentencia:

«8.

(...) como resulta del párrafo segundo del art. 4 del Protocolo 7 CEDH<sup>247</sup> y de nuestra jurisprudencia (STC 159/1987, de 26 de octubre), la interdicción de doble procedimiento sancionador sólo se incumple si los dos procedimientos han sido sustanciados con las debidas garantías, de modo que un primer procedimiento tramitado sin respetar la prioridad legal del orden jurisdiccional penal no impide un segundo procedimiento sancionador.

En aplicación de dicha doctrina al caso, se ha de concluir que en el mismo no regía la prohibición constitucional de doble procedimiento sancionador. La sencillez del procedimiento administrativo sancionador y de la propia infracción administrativa, y la naturaleza y entidad de las sanciones impuestas, impiden equiparar el expediente administrativo sancionador sustanciado –por conducir habiendo ingerido alcohol en un grado superior a las tasas reglamentariamente determinadas– a un proceso penal a los efectos de entender que el recurrente ha sufrido una vulneración de su derecho a no ser sometido a un nuevo procedimiento sancionador.

(...)

11. En conclusión, en el caso examinado, las resoluciones penales no han ocasionado la vulneración del derecho a no ser sancionado en más de una ocasión por los mismos hechos con el mismo fundamento (art. 25.1 CE), pues no ha habido reiteración sancionadora (*bis*), ni tampoco la lesión del derecho a no ser sometido a un nuevo procedimiento punitivo por los mismos hechos (art. 24.2 en relación con el art. 25.1 CE), ya que el procedimiento administrativo sustanciado no es equiparable a un proceso penal a los efectos de este derecho fundamental. Todo ello teniendo en cuenta los cambios de doctrina efectuados en los fundamentos jurídicos cuarto, quinto, sexto y noveno.»<sup>248</sup>

Finalmente, queremos dejar constancia aquí de que, en el *Informe para la reforma de la Ley General Tributaria* (2001), se dice que «si existe coincidencia en el obligado tributario, tributo, objeto de comprobación y ejercicio económico de acuerdo con el art. 77.6 de la LGT [de 1963], [la Administración] “se abstendrá de seguir el procedimiento administrativo”». Ahora bien, dicha reforma ha llevado a plantear que si la mencionada coincidencia es par-

<sup>247</sup> «La única excepción a la aplicación del principio *non bis in idem* es la que prevé el artículo 4, apartado 2, del Protocolo 7 del Convenio Europeo para la Protección de los Derechos Fundamentales y Libertades Públicas, con arreglo al cual la reapertura del proceso es posible, en particular, si un vicio fundamental del procedimiento anterior puede afectar a la resolución sancionadora» (vid. CAAMAÑO ANIDO, M.A., «El derecho tributario sancionador desde la perspectiva del ordenamiento comunitario (I)», *Revista de Contabilidad y Tributación*, Centro de Estudios Financieros, núm. 237, 2002, pág. 67).

<sup>248</sup> En relación con la Sentencia 2/2003, MARTÍN QUERALT apunta una serie de interrogantes, y señala que «las deficiencias que presentan los procedimientos sancionadores administrativos, comparados con el rigor de los procedimientos tramitados ante los Tribunales del orden penal (...) constituyen el visado preciso para que, finalizado dicho procedimiento administrativo, el Juez del orden penal pueda incoar un nuevo procedimiento al mismo sujeto, por los mismos hechos y con el mismo fundamento» (MARTÍN QUERALT, J., «El Tribunal Constitucional modifica su posición sobre el contenido del “non bis in idem”: una sentencia trascendental», *Tribuna Fiscal*, núm. 151, 2003, págs. 3 y ss. –vid. págs. 5 y 6–).

cial «(por ejemplo, idéntico obligado pero tributo distinto de aquél en el que se ha estimado el posible delito)», así como también «en los casos dudosos», la Ley «prevea que se comunique por la Administración a la autoridad judicial que esté conociendo del delito, para que sea ésta la que decida si se pueden continuar las actuaciones o debe suspenderse el procedimiento administrativo. Además, la Ley ha de señalar que, en caso de que no se reciba contestación en el plazo que se señale, se continuarán las actuaciones administrativas»<sup>249</sup>.

## c) La paralización del procedimiento liquidatorio

### c.1) Paralización y principio constitucional de seguridad jurídica

Llamamos la atención sobre la referencia expresa del artículo 77.6 de la Ley General Tributaria de 1963 (a raíz, insistimos, de la reforma de 1985) al procedimiento sancionador porque, en un primer momento, ello llevó a pensar a algunos que si bien, en los supuestos contemplados («que las infracciones pudieran ser constitutivas de los delitos contra la Hacienda Pública regulados en el Código Penal»), a la Administración tributaria no le estaba permitido sancionar, sí podía, en cambio, dictar la correspondiente liquidación<sup>250</sup>.

Ahora bien, esta forma de entender lo dispuesto en el mencionado precepto podía determinar que los hechos en los que se hubiese basado la liquidación practicada no coincidieran con los que, posteriormente, la sentencia penal declarase probados, y ello resultaba contrario a la doctrina del Tribunal Constitucional en su Sentencia 77/1983, de 3 de octubre; refiriéndose al principio *non bis in idem*, este órgano señaló en el Fundamento Jurídico 4º: «(...) es claro que unos mismos hechos no pueden existir y dejar de existir para los órganos del Estado».

Son muy interesantes las reflexiones que hiciera ENRÍQUEZ SANCHO en 1985 sobre la posibilidad de continuar el procedimiento de liquidación ante un posible delito contra la Hacienda Pública<sup>251</sup>; señalaba dicho autor, considerando la «falta de desarrollo reglamentario de la LGT en este punto», que cabían dos posibilidades: «la práctica de la liquidación, independientemente del proceso penal en curso», y la «remisión del tanto de culpa a la jurisdicción penal absteniéndose la Administración de girar liquidación tributaria»<sup>252</sup>.

<sup>249</sup> Informe para la reforma de la Ley General Tributaria, cit., pág. 207.

<sup>250</sup> Era el caso de FERNÁNDEZ CUEVAS, quien no veía «obstáculo alguno» al respecto; vid. de este autor Comentario al artículo 77 de la Ley General Tributaria, en AMORÓS RICA, N. (Dir.), *Comentarios a las Leyes Tributarias y Financieras*, Tomo II-A, Comentario cit., págs. 103-104. En la misma línea, CARRETERO PÉREZ, A., «El sentido actual de los delitos contra la Hacienda Pública», op. cit., págs. 61-62; GARCÍA ASENSIO, S.; IBARRA IRAGÜEN, J.; SERRANO GUTIÉRREZ, A.; BERMEJO RAMOS, J., «La nueva regulación de los delitos contra la Hacienda Pública», op. cit., pág. 105. En contra, MARTÍNEZ-PEREDA RODRÍGUEZ, J.M., «Los delitos contra la Hacienda Pública en el Código Penal español», op. cit., pág. 181.

<sup>251</sup> ENRÍQUEZ SANCHO, R., «Consideraciones sobre el delito fiscal», op. cit., págs. 73 y ss.

<sup>252</sup> ROMERO MATA y MARÍN VACAS consideraron que el texto (inicial) del artículo 77.6 (haciendo una interpretación conjunta de este precepto y del artículo 262, inciso primero, de la LECrim. —«Los que por razón de sus cargos, profesiones u oficios tuvieren noticia de algún delito público, estarán obligados a denunciarlo inmediatamente al Ministerio Fiscal, al Tribunal competente, al Juez de Instrucción y, en su defecto, al municipal, o al funcionario de policía más próximo al sitio, si se tratare de un delito flagrante») admitía tres interpretaciones distintas en relación con el artículo 349 del Código Penal de 1973: a) si la Inspección descubriese una cuota impagada (que podría ser incluso el resultado de un beneficio fiscal disfrutado indebidamente) superior a la cuantía mínima establecida en el



Por lo que respecta al primer supuesto, si practicada liquidación «que haya sido conformada en vía de recurso o que no se haya recurrido», los hechos probados en vía penal no coincidiesen con los que han servido de base para liquidar, apuntaba este autor como vía de subsanación «utilizar el recurso de revisión según el motivo del artículo 137.1, b) [del derogado Real Decreto 1999/1981, de 20 de agosto, que aprobó el Reglamento de Procedimiento en las Reclamaciones Económico-Administrativas]: Que aparezcan documentos de valor esencial para la resolución de la reclamación, ignorados al dictarse o *de imposible aportación* entonces al expediente»; a juicio de ENRÍQUEZ SANCHO, si bien este motivo no se ajustaba en su literalidad al supuesto apuntado, el respeto al principio *non bis in idem* exigía «ampliar el ámbito de dicho precepto». Otra posibilidad era, siempre a juicio de este autor, «revisar la liquidación con arreglo al artículo 154, a) LGT, puesto que la vulneración del principio *non bis in idem* implica evidentemente una importante infracción legal»<sup>253</sup>. Señalaba ENRÍQUEZ SANCHO que si dictada sentencia penal, la discrepancia entre ésta y la liquidación administrativa no se refiriese a hechos sino a Derecho, el pronunciamiento judicial no afectaría a la liquidación; pero que de existir incompatibilidad entre los hechos declarados probados en vía penal y aquellos que sirvieran de base a la liquidación, se habría de proceder a la revisión de ésta, por la vía de los citados artículos 137.1 b), o 154 a).

tipo penal, estaría obligada a detener su actuación inmediatamente («sin entrar a investigar o comprobar ningún otro extremo del hecho») y a interponer la correspondiente denuncia; b) la Inspección habría de determinar con exactitud la cantidad defraudada «y las demás circunstancias concurrentes en la infracción», y extendería el acta correspondiente, que se liquidaría sin sanción; y c) la Inspección debería realizar las actuaciones que fueran «necesarias y suficientes» de cara a determinar la (a su juicio) concurrencia o no los elementos objetivo y subjetivo del tipo penal; pero luego se suspenderían las actuaciones, «para que en el proceso penal –dicen estos autores– se impongan no sólo las sanciones a que hubiere lugar, sino que, además, la sentencia fije la cuota, recargos e intereses de demora debidos a la Administración tributaria». Consideran ROMERO MATA y MARÍN VACAS que esta última interpretación –la que recogemos en la letra c)– es «la que permite conciliar la obligación de denuncia impuesta por el art. 262 LECrim. con las exigencias de seguridad jurídica y presunción de inocencia del administrado y la prudencia con que la Inspección debe tratar asunto tan delicado como el de un presunto delito fiscal». *Vid.* ROMERO MATA, P.; MARÍN VACAS, V., «La actuación de la Inspección de los tributos en los supuestos de delitos contra la Hacienda Pública», *op. cit.*, págs. 260-263. PONT I CLEMENTE ha sintetizado en términos análogos las posibles interpretaciones del mencionado precepto, barajadas por estos autores (*vid.* PONT I CLEMENTE, J.F., «La supresión de la prejudicialidad necesaria en el proceso penal tributario», *op. cit.*, págs. 1246-1247).

CARRETERO PÉREZ, ante el artículo 77.6, señaló: «no existe impedimento legal en que la Administración, fuera del expediente sancionador, gire una liquidación correcta en lugar de la delictiva» («El sentido actual de los delitos contra la Hacienda Pública», *op. cit.*, pág. 62). GARCÍA ASENSIO, IBARRA IRAGÜEN, SERRANO GUTIÉRREZ y BERMEJO RAMOS, por su parte, escribieron: «(...) entendemos que, en cualquier caso, la Administración podrá exigir el pago de las correspondientes cuotas tributarias, así como los intereses de demora que procedan, con independencia y sin esperar el correspondiente fallo judicial» (*vid.* de estos autores «La nueva regulación de los delitos contra la Hacienda Pública», *op. cit.*, pág. 105); nos lo recuerda PONT I CLEMENTE. A juicio de este autor, parecería que se hubiese previsto únicamente la paralización del procedimiento sancionador. Esto resultaría lógico, según PONT I CLEMENTE, en el caso de los delitos contable y de fraude de subvenciones, al no existir liquidación tributaria. «Pero la cuestión es más compleja en el caso del delito del artículo 349 del Código Penal, «delito fiscal por antonomasia» [delito de defraudación tributaria]. Si como parece indicar la Ley (...) sólo se suspende el procedimiento sancionador y se procede a la liquidación, se abren dos vías paralelas sobre la misma *litis*: una económico-administrativa, y en su caso contencioso-administrativa, y otra penal». *Vid.* PONT I CLEMENTE, J.F., «La supresión de la prejudicialidad necesaria en el proceso penal tributario», *op. cit.*, págs. 1245-1246.

<sup>253</sup> Artículo 154 de la Ley General Tributaria de 1963: «Serán revisables por resolución del Ministro de Hacienda y, en caso de delegación, del Director general del ramo, en tanto no haya prescrito la acción administrativa, los actos dictados en vía de gestión tributaria, cuando se encontraren en cualquiera de los siguientes casos: a) Los que, previo expediente en que se haya dado audiencia al interesado, se estime que infringen manifiestamente la ley (...)».

En cuanto al segundo supuesto mencionado, «remisión del tanto de culpa a la jurisdicción penal absteniéndose la Administración de girar liquidación tributaria», ENRÍQUEZ SANCHO puso de manifiesto que la abstención de la Administración eliminaba «la posibilidad de colisión», desde el punto de vista del principio *non bis in idem*, entre el ámbito administrativo y el penal.

Sin embargo, ha apuntado RAMÍREZ GÓMEZ<sup>254</sup> que la paralización del procedimiento liquidatorio «no debe abordarse desde la perspectiva del principio *ne bis in idem*, pues no nos encontramos ante el ejercicio del *ius puniendi*»; lo que se ha de considerar es la posibilidad de que diferentes órganos del Estado se pronuncien de un modo contradictorio en relación con los mismos hechos. Dicho autor ha destacado que el Tribunal Constitucional tiene declarada la imposibilidad de que esto sea así. En su Sentencia 77/1983, de 3 de octubre, el Alto Tribunal estableció (ya nos hemos referido a ello) que «unos mismos hechos no pueden existir y dejar de existir para los órganos del Estado» (Fundamento Jurídico 4º); en su Sentencia 62/1984, de 21 de mayo, señalaba: «Ello vulneraría, en efecto, el principio de seguridad jurídica que, como una exigencia objetiva del ordenamiento, se impone al funcionamiento de todos los órganos del Estado en el artículo 93 [*sic.*], número 3, de la CE» (Fundamento Jurídico 5º); y en este mismo sentido se pronunciaba el Constitucional en la Sentencia 158/1985, de 26 de noviembre (Fundamento Jurídico 4º). RAMÍREZ GÓMEZ hace notar que si bien en su Sentencia 77/1983 el Tribunal ligó esa doctrina al principio *non bis in idem*, en estos otros pronunciamientos no es así. Sobre la base de tal consideración, dicho autor desvincula el principio *non bis in idem* y la paralización del procedimiento liquidatorio<sup>255</sup>. Ahora bien, según RAMÍREZ GÓMEZ, aunque esa paralización «no se impone como una exigencia que pueda anclarse en algún precepto o principio constitucional, por supuesto tampoco en el principio *ne bis in idem*; la conveniencia de que se prevea expresamente es a todas luces exigible, pues lo contrario sería dejar la puerta abierta a que se produzcan situaciones en las que se podría vulnerar el principio de seguridad jurídica<sup>256</sup>». Hemos de señalar, por último, que este jurista se muestra favorable a que, cuando se aprecien conductas presuntamente constitutivas de delito, continúen las actuaciones del procedimiento liquidatorio respecto de aquellos hechos que, como consecuencia de la valoración administrativa, no se estimen delictivos y tampoco se consideren constitutivos de infracción<sup>257 258</sup>.

<sup>254</sup> Vid. de este autor *El principio ne bis in idem en el ámbito tributario (Aspectos sustantivos y procedimentales)*, *op. cit.*, págs. 116 y ss. Nos remitimos también a su trabajo «Principios constitucionales que rigen la potestad sancionadora tributaria», *op. cit.*, pág. 204.

<sup>255</sup> Sin embargo, ZORNOZA PÉREZ los ha vinculado; considera una exigencia del principio *non bis in idem* que en el ámbito administrativo se respete el planteamiento fáctico de los tribunales a efectos sancionadores y liquidatorios –*El sistema de infracciones y sanciones tributarias (Los principios constitucionales del derecho sancionador)*, Civitas, Madrid, 1992, págs. 108-109–.

<sup>256</sup> Cabría entenderlo como un supuesto contrario a la «seguridad en la aplicación del Derecho», utilizando terminología empleada por GARCÍA NOVOA, C., *El principio de seguridad jurídica en materia tributaria*, Marcial Pons, Madrid, 2000 (*vid.* págs. 80 y ss.).

<sup>257</sup> A juicio de dicho autor, la solución no debe ser ésta «en aquellos casos en los que en un procedimiento de comprobación o investigación por un único tributo y período se detecten conductas constitutivas de delito y otras que, sin recibir dicha calificación por la Inspección, se consideran constitutivas de infracción tributaria». Pues bien, «en tales casos –escribe– la Administración deberá paralizar el procedimiento también en lo que respecta a las conductas descritas, pues no pueden coexistir paralelamente un expediente administrativo sancionador y un proceso penal que, aunque referidos a distintos hechos concretos, afecten a un mismo tributo y perío-

Lo cierto es que en la última versión del artículo 77.6, fruto de la reforma en 1995 de la Ley General Tributaria de 1963, no se dice «con la rotundidad que debiera que si se remiten las actuaciones a la jurisdicción competente, la Administración deberá abstenerse de continuar no sólo con el procedimiento sancionador sino también con el procedimiento de liquidación, pues la referencia en el último párrafo al expediente sancionador enturbia el buen entendimiento del tema»<sup>259</sup> 260.

No es un criterio unánime en la doctrina la necesidad de que se paralice el procedimiento liquidatorio.

FALCÓN Y TELLA escribía en junio de 1998:

«(...) una vez separados ambos procedimientos [el de liquidación y el sancionador, con la reforma de 1998], nada impide que el procedimiento liquidatorio continúe su curso de acuerdo con las normas tributarias, sin paralizarse por la eventual existencia de indicios de infracción o delito, salvo que la liquidación esté directamente condicionada por el resultado del expediente infractor –hoy necesariamente distinto al liquidatorio– o del proceso penal (por ejemplo, por existir dudas sobre la verdadera titularidad de los bienes o sobre la existencia de otro tipo de simulación), pero no cuando simplemente se dude si ha existido dolo o si éste abarca la totalidad del descubierto.»<sup>261</sup>

FERNÁNDEZ OUBIÑA había señalado con anterioridad que no hay obstáculos para que la Administración ejecute la deuda tributaria correspondiente, a la par que remite el tanto de culpa por delito fiscal<sup>262</sup>.

Pero la postura favorable a la continuación del procedimiento liquidatorio es inconciliable con los términos de los artículos 77.6 de la Ley General Tributaria de 1963 y 180.1

---

do»; en ese caso «sí nos estamos moviendo dentro del marco de actuación del principio *ne bis in idem*» –cfr. RAMÍREZ GÓMEZ, S., *El principio ne bis in idem en el ámbito tributario (Aspectos sustantivos y procedimentales)*, *op. cit.*, págs. 124-125–.

<sup>258</sup> A principios de los años noventa, LACASA SALAS y DEL PASO BENGEOA se refirieron a la necesidad de paralizar el procedimiento liquidatorio «en aquellos casos en que los resultados de la actuación que vayan a documentarse en las correspondientes actas de Inspección puedan racionalmente prejuzgar (...) los elementos objetivos o subjetivos que, de concurrir en el supuesto que se enjuicia en la vía jurisdiccional, podrían determinar la existencia de uno o más delitos contra la Hacienda Pública» (LACASA SALAS, J.H.; DEL PASO BENGEOA, J.M.<sup>a</sup>, *Procedimiento General de la Inspección de los Tributos. Comentarios al Reglamento General de la Inspección de los Tributos*, *op. cit.*, págs. 385-386).

<sup>259</sup> MERINO JARA, I., Tema VIII «Infracciones y sanciones», en AA.VV., *La reforma de la Ley General Tributaria*, Lex Nova, Valladolid, 1996, pág. 338.

<sup>260</sup> En la tramitación parlamentaria de la que más tarde fue Ley 25/1995, el diputado socialista LÓPEZ RIAÑO dejó a un lado la posibilidad de que la paralización alcanzase también al procedimiento liquidatorio, cuando apuntó que las denuncias de los órganos administrativos recibidas por los jueces penales se acompañarían de «los expedientes, cuotas liquidadas y sentido final del hecho que se denuncia o investiga criminalmente». *Vid. Diario de Sesiones del Congreso de los Diputados*, núm. 254, 1984, pág. 7993. Se ha referido con curiosidad a la afirmación de este diputado PONT I CLEMENTE, J.F., «La supresión de la prejudicialidad necesaria en el proceso penal tributario», *op. cit.*, nota núm. 25, pág. 1251.

<sup>261</sup> FALCÓN Y TELLA, R., «Consideraciones críticas sobre la exigencia en el proceso penal de la deuda tributaria: la necesidad de respetar lo previsto en el art. 66.2 RGIT y en los arts. 9 y 10 LOPJ», *Quincena Fiscal*, núm. 11, 1998, pág. 10.

<sup>262</sup> *Vid.* FERNÁNDEZ OUBIÑA, A., «La responsabilidad civil en los delitos contra la Hacienda Pública», *Crónica Tributaria*, núm. 75, 1995, págs. 11 y ss.

de la Ley General Tributaria de 2003; y es que, cuando la Administración de los tributos estime la posible existencia de delito contra la Hacienda Pública, «se abstendrá de seguir el procedimiento administrativo» en tanto no se de alguno de los supuestos contemplados en las referidas normas<sup>263</sup>.

Hemos de señalar que, ante la alternativa consistente en la paralización del procedimiento liquidatorio o su continuación, el desarrollo reglamentario del artículo 77.6 de la Ley General Tributaria de 1963 no destierra ninguna de estas posibilidades. En el artículo 10 del Real Decreto 2631/1985, de 18 de diciembre, sobre procedimiento para sancionar las infracciones tributarias, se disponía lo siguiente:

«1. En los supuestos en que las acciones u omisiones realizadas, pudieran ser constitutivas de los delitos contra la Hacienda Pública regulados en el Código Penal, la Administración pasará el tanto de culpa a la jurisdicción competente y se abstendrá de seguir el *procedimiento sancionador* mientras la autoridad judicial no dicte sentencia firme.

(...)

3. La remisión de expedientes a la jurisdicción competente interrumpirá los plazos de prescripción para la práctica de las *liquidaciones administrativas* y la imposición de sanciones tributarias.

4. Si la autoridad judicial no estimara la existencia del delito, la Administración continuará con el expediente, practicando las *liquidaciones* e imponiendo las sanciones que procedan, en base a los hechos que los Tribunales hayan considerado probados.

5. Si la autoridad judicial estimara la existencia del delito contra la Hacienda Pública, la Administración practicará, una vez firme la sentencia, las *liquidaciones procedentes*, en base a los hechos que los Tribunales hayan considerado probados, absteniéndose de imponer sanciones administrativas.

En su caso, se *liquidarán* intereses de demora por el tiempo transcurrido entre la finalización del plazo voluntario de pago y el día en que se practiquen las *liquidaciones*.»<sup>264</sup>

Meses más tarde, el Real Decreto 939/1986, de 25 de abril, por el que se aprueba el Reglamento General de la Inspección de los Tributos disponía en su artículo 66, apartado 1, y apartado 2 párrafos segundo, tercero y cuarto:

«1. Cuando la Inspección de los Tributos aprecie la existencia de acciones u omisiones que pudieran ser constitutivas de los delitos contra la Hacienda Pública regulados en el Código Penal, pasará el tanto de culpa al órgano judicial competente o remitirá las actuaciones al Ministerio Fiscal y se abstendrá de seguir el *procedimiento sancionador* de carácter administrativo por los mismos hechos mientras el Ministerio Fiscal no devuelva las actuaciones o, en su caso, la autoridad judicial no dicte sentencia o auto de sobreseimiento firmes.

2. (...)

Si el presunto delito se hallase tipificado en el artículo 350 bis del Código Penal, la Inspección dictará, en su caso, los actos de *liquidación* que procedan, pero se abstendrá de iniciar el procedimiento para la imposición de sanciones por infracciones simples constituidas por los mismos hechos. La Inspección se limitará a hacer constar en diligencia tales hechos o circunstancias.

<sup>263</sup> Ha considerado que la paralización del procedimiento liquidatorio «viene determinada por la lógica jurídica» SÁNCHEZ LÓPEZ, V., *El delito de fraude de subvenciones en el nuevo Código penal*, Colex, Madrid, 1997, pág. 143.

PÉREZ DE AYALA BECERRIL, por su parte, ha señalado que la liquidación administrativa privaría a los órganos jurisdiccionales de la determinación de uno de los elementos que constituyen el tipo delictivo; y que si liquidasen la Administración y los tribunales, las cuantías podrían no coincidir (PÉREZ DE AYALA BECERRIL, M., «La imposible coordinación del plazo de prescripción del delito fiscal y el nuevo plazo de cuatro años del artículo 64 LGT», *Quincena Fiscal*, núm. 5, 2000, pág. 15).

<sup>264</sup> La cursiva es nuestra.

La sanción de la autoridad judicial excluirá la imposición de sanción administrativa practicando únicamente la Inspección las *liquidaciones* que procedan en base a los hechos que los Tribunales hayan considerado probados, incluyendo los intereses de demora por el tiempo transcurrido entre la finalización del plazo voluntario de pago y el día en que se practiquen las *liquidaciones*.

Si la autoridad judicial no aprecia la existencia de delito, la Inspección continuará el expediente en base a los hechos que los Tribunales hayan considerado probados. Para ello la Inspección dictará las *liquidaciones* que procedan, incluyendo la sanción correspondiente, o bien iniciará el expediente para la imposición de sanción por infracción simple.»<sup>265</sup>

Y en el apartado 3, párrafo tercero, se lee:

«La remisión del expediente interrumpirá los plazos de prescripción para la práctica de las *liquidaciones* administrativas y la imposición de sanciones tributarias.»<sup>266</sup>

Posteriormente, en el artículo 5 del Real Decreto 1930/1998, de 11 de septiembre, por el que se desarrolla el régimen sancionador tributario y se introducen las adecuaciones necesarias en el Reglamento General de Inspección, se establece:

«1. En los supuestos en que la Administración tributaria estime que las infracciones cometidas pudieran ser constitutivas de los delitos contra la Hacienda Pública regulados en el Código Penal, pasará, previa notificación al interesado, el tanto de culpa a la jurisdicción competente y se abstendrá de seguir el *procedimiento administrativo* mientras la autoridad judicial no dicte sentencia firme, tenga lugar el sobreseimiento o archivo de las actuaciones o se produzca la devolución del expediente por el Ministerio Fiscal»<sup>267</sup>.

(...)

3. La remisión del expediente a la jurisdicción competente interrumpirá los plazos de prescripción para la práctica de las *liquidaciones* administrativas y la imposición de sanciones tributarias.

Asimismo, esta circunstancia se considerará causa justificada de interrupción del cómputo del plazo de duración del respectivo procedimiento.

4. Si la autoridad judicial no apreciara la existencia de delito, la Administración tributaria continuará el expediente, practicando las *liquidaciones* y, en su caso, tramitando los correspondientes expedientes sancionadores, que procedan, con base en los hechos que los tribunales hayan considerado probados.»<sup>268</sup>

Decíamos que el desarrollo reglamentario del artículo 77.6 ha dado cabida a la paralización del procedimiento liquidatorio y a su continuación<sup>269</sup> porque, según el artículo 66.2

<sup>265</sup> La cursiva es nuestra.

<sup>266</sup> La cursiva es nuestra.

<sup>267</sup> La Cuestión General Segunda («Procedimiento sancionador administrativo y delitos contra la Hacienda Pública»), *principium*, de la Instrucción 1/1999, de 16 de julio, del Director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria se refiere también a la paralización del «procedimiento administrativo»: «Cuando de conformidad con el artículo 5.º del Real Decreto 1930/1998, la Inspección estime que las conductas de los obligados tributarios pudieran ser constitutivas de delitos contra la Hacienda Pública deberá abstenerse de continuar el procedimiento administrativo, pasando el tanto de culpa a la jurisdicción competente».

<sup>268</sup> La cursiva es nuestra.

<sup>269</sup> En 1991, BERMEJO RAMOS señala que el artículo 77.6 de la Ley General Tributaria admite en su desarrollo reglamentario tanto la paralización del procedimiento liquidatorio como la continuación del mismo, pero que, siendo la cuota defrauda el elemento determinante de la existencia del delito, es lógico que esta cuestión se resuelva en vía penal, quedando, pues, paralizado dicho procedimiento (BERMEJO RAMOS, J., «El delito fiscal: aspectos procedimentales», *op. cit.*, págs. 64-65).

del Real Decreto 939/1986, en los supuestos en los que puedan existir delitos contables se procederá a la práctica de las correspondientes liquidaciones tributarias (y hay quien ha sostenido que no debería ser así en todos los casos; lo veremos a continuación).

A la paralización del procedimiento liquidatorio se refiere la Circular de la Dirección General de Inspección Financiera y Tributaria, de 8 de mayo de 1986, relativa a la aplicación de los artículos 77 a 89 de la Ley General Tributaria y del Real Decreto 2631/1985, de 18 de diciembre, sobre procedimiento para sancionar las infracciones tributarias; en su Instrucción Segunda leemos: «(...) la aparición de hechos que puedan ser constitutivos de delito contra la Hacienda Pública supone no sólo la paralización del expediente sancionador, sino también del expediente de gestión, cuando el delito venga tipificado en el art. 349 del Código Penal [defraudación tributaria] y cualquiera que sea la índole del Equipo o Unidad de Inspección que practique las actuaciones». A su vez, la Comunicación de la Subdirección General de Inspección Centralizada, de la Dirección General de Inspección Financiera y Tributaria, de 16 de diciembre de 1986, sobre criterios a seguir en las actuaciones relativas a posibles delitos contra la Hacienda Pública, dispone en el punto 1 («período transitorio»), apartado 1.1 («Procedimiento a seguir»): «En los expedientes de delito fiscal nunca se levantará acta de inspección por el concepto impositivo a que se refieran los mismos, debiendo elevarse los expedientes, al Delegado de Hacienda Especial, para su remisión a través del Ministerio Fiscal a los Tribunales correspondientes».

En relación con los delitos contables, tipificados en el artículo 350 bis del Código Penal de 1973, y actualmente en el artículo 310 del Código de 1995, hemos de señalar que no es posible que la práctica de la liquidación vulnere el principio *non bis in idem*, pues, como ha señalado RAMÍREZ GÓMEZ<sup>270</sup> (ya hemos dejado constancia de ello), este principio sólo tiene cabida cuando se ejercita el *ius puniendi*. Sin embargo, recordemos que dicho autor se ha referido a la posibilidad de pronunciamientos contradictorios, por parte de dis-

---

APARICIO PÉREZ, por su parte, había señalado, en 1990, que era posible modificar el artículo 10 del Real Decreto 2631/1985, de cara a la continuación del procedimiento liquidatorio, sin que se viera afectado por ello el artículo 77.6 de la Ley General Tributaria (APARICIO PÉREZ, J., «La jurisprudencia y la aplicación del delito fiscal: la responsabilidad civil y los incrementos no justificados de patrimonio», *op. cit.* –*vid.* págs. 279-280–). Con anterioridad, PONT I CLEMENTE afirmó: «(...) la interpretación reglamentaria del artículo 77.6 de la LGT ha ido más allá de su tenor literal, pues al apreciarse indicios de delito contra la Hacienda Pública no sólo se suspende el procedimiento sancionador, sino también –en el supuesto del artículo 349 del Código Penal [el delito de defraudación está tipificado actualmente en el artículo 305 del nuevo Código Penal (Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre)]– la liquidación tributaria» (cfr. PONT I CLEMENTE, J.F., «La supresión de la prejudicialidad necesaria en el proceso penal tributario», *op. cit.*, pág. 1251).

MARTÍNEZ LAFUENTE ha criticado la paralización del procedimiento liquidatorio; tiene escrito: «(...) se ha aprovechado la referencia que al delito fiscal se contienen en la Ley General Tributaria para dictar normas secundarias con una orientación distinta a la que se desprende de esta última que no ordena otra cosa que la suspensión del procedimiento sancionador pero no el de gestión tributaria» (cfr. MARTÍNEZ LAFUENTE, A., «Procedimiento de gestión tributaria y delito fiscal», *CISS Comunicación*, núm. 53, 1987, pág. 35). MARTÍNEZ IZQUIERDO, por su parte, señaló que la paralización del procedimiento de liquidación «supone optar por el sistema general del proceso penal que es competente para resolver todos los asuntos que se plantean en el procedimiento»; y continúa más adelante: «(...) la Administración tributaria ha intentado evitar que el acusado recurriese por sistema al planteamiento de cuestiones prejudiciales, que podrían dilatar *sine die* el procedimiento, hecho que sin duda se hubiera planteado siempre que la Administración tributaria hubiere dictado un acto administrativo». *Vid.* MARTÍNEZ IZQUIERDO, S., *El Delito Fiscal (Con Legislación y Jurisprudencia)*, *op. cit.*, pág. 81.

<sup>270</sup> *Vid.* RAMÍREZ GÓMEZ, S., *El principio ne bis in idem en materia tributaria (Aspectos sustantivos y procedimentales)*, Marcial Pons, Madrid, 2000, págs. 127-128.

tintos órganos del Estado, en relación con la existencia o no de unos mismos hechos. A juicio de RAMÍREZ GÓMEZ, ello aconseja que cuando el proceso penal por delito contable pueda tener incidencia sobre la liquidación tributaria correspondiente (por ejemplo, en el caso de un posible delito por anotaciones contables ficticias realizadas sobre la base de presuntas facturas falsas, ya que la liquidación dependerá de que, en el juicio penal, quede acreditada la falsedad de dichas facturas)<sup>271</sup>, se paralice el procedimiento de liquidación.

«(...) no compartimos la tesis de que la no paralización del mismo [del procedimiento de liquidación] vulnere principio constitucional alguno –afirma literalmente RAMÍREZ GÓMEZ–, pues no existe en este ámbito una prejudicialidad penal expresamente prevista por el legislador, lo que no es óbice para que en caso de producirse tales pronunciamientos contradictorios, cuando la liquidación haya devenido firme, el contribuyente tenga derecho a solicitar la devolución de ingresos indebidos por el cauce previsto en el Disposición Adicional Segunda del RD 1163/1990, por infracción manifiesta de la Ley.»

### c.2) La situación antes y después de la reforma tributaria de 1995

Como venimos señalando, el citado artículo 77, apartado 6, de la Ley General Tributaria de 1963, en la redacción dada por la Ley 10/1985, de 26 de abril, aludía expresamente sólo a la paralización del procedimiento tributario sancionador. Pero insistimos: la Ley 25/1995, de 20 de julio, de modificación parcial de la Ley General Tributaria, omite la referencia expresa en dicho precepto al «procedimiento sancionador». La norma alude a una genérica paralización del «procedimiento administrativo», y de este modo tienen cabida los procedimientos liquidatorio y sancionador<sup>272</sup> (cuando este precepto ordenó que se paralizase el «procedimiento administrativo», se refería a unas actuaciones que no tenían una naturaleza unívoca); paralización que se mantiene en tanto «la autoridad judicial no dicte sentencia firme, tenga lugar el sobreseimiento o archivo de las actuaciones o se produzca la devolución del expediente por el Ministerio Fiscal». (Por su parte, el artículo 180.1 de la Ley General Tributaria de 2003 prevé que la Administración tributaria «se abstendrá de seguir el procedimiento administrativo que quedará suspendido mientras la autoridad judicial no dicte sentencia firme, tenga lugar el sobreseimiento o el archivo de las actuaciones o se produzca la devolución del expediente por el Ministerio Fiscal».) La lectura del artículo 77, apartado 6, tras la mencionada reforma de 1995, podría hacer pensar que la situación preexistente había cambiado; pero no extraigamos conclusiones precipitadas.

La referencia del artículo 77.6, en la redacción que se dio al mismo en año 1985, a la paralización del procedimiento sancionador se explica fácilmente, si se tiene en cuenta que la

<sup>271</sup> Según este autor, en esos casos, «aunque en principio la Administración no deba paralizar el procedimiento administrativo sancionador por infracción grave de defraudación cuando se hayan detectado, asimismo, irregularidades contables de relevancia penal», la paralización del procedimiento sancionador sería necesaria en aras del principio *ne bis in idem* (aquí sí); y ello porque la propia existencia de la conducta que se pretende sancionar administrativamente depende de la existencia del delito contable en cuestión.

<sup>272</sup> Antes de la reforma de 1998 (que ha separado formalmente los procedimientos), lo señaló también LÓPEZ GETA en «La Ley 25/1995, de 20 de julio, de modificación parcial de la Ley General Tributaria. Breve comentario a algunas modificaciones introducidas en el texto de la Ley General Tributaria», *op. cit.*, pág. 1445.

BANACLOCHE afirmaba en 1997 que la alusión al «procedimiento administrativo», es más acertada que la anterior referencia al «procedimiento sancionador» (procedimiento, este último, que «no existe realmente en España», puntualizaba dicho autor) –*vid.* BANACLOCHE PÉREZ, J., *Manual de Procedimiento Tributario (Sentencias escogidas)*, La Ley, Madrid, 1997, pág. 355–.

Ley Orgánica 2/1985, de 29 de abril, de reforma del Código Penal en materia de delitos contra la Hacienda Pública, puso fin a la prejudicialidad administrativa necesaria. Recordemos que el artículo 37.2 de la Ley 50/1977 establecía, como requisito previo para que el Delegado de Hacienda de la provincia respectiva pusiera en conocimiento del Ministerio Fiscal los hechos presuntamente constitutivos de delito fiscal cometidos en el ámbito de su jurisdicción, que hubieran adquirido firmeza las actuaciones administrativas y, «en todo caso», que hubiese recaído resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central. Pues bien, la reforma penal de 1985 suprime estos requisitos y, consciente de ello, el legislador tributario, seguramente en su afán de impedir eventuales atentados al principio *non bis in idem*, se refirió expresamente sólo a la paralización del procedimiento sancionador, y omitió una alusión explícita a la paralización del procedimiento liquidatorio; paralización, ésta última, que no se debe poner en conexión con el mencionado principio, sino con el de seguridad jurídica, y cuya finalidad es evitar posibles pronunciamientos contradictorios, por parte de la Administración y de los tribunales, en relación con unos mismos hechos. La otra razón que puede explicar el silencio del legislador nos remite al delito contable tributario, tipificado en el artículo 350 bis del Código Penal anterior; el Real Decreto 939/1986, que aprueba el Reglamento General de Inspección, establece en su artículo 66.2, inciso segundo: «Si el presunto delito se hallase tipificado en el artículo 350 bis del Código Penal, la Inspección dictará, en su caso, los actos de liquidación que procedan, pero se abstendrá de iniciar el procedimiento para la imposición de sanciones por infracciones simples constituidas por los mismos hechos. La Inspección se limitará a hacer constar en diligencia tales hechos o circunstancias». (Hoy, el delito contable tributario está tipificado en el artículo 310 del Código de 1995, y lo dispuesto en el artículo 66 del Reglamento General de Inspección en relación con el delito contable contemplado en el artículo 350 bis del Código anterior, ha de entenderse referido al artículo 310 del actual<sup>273</sup>.) Por lo que respecta al delito de defraudación, la falta de referencia expresa, en el artículo 77.6 de la Ley General Tributaria, a la paralización del procedimiento liquidatorio carecía de trascendencia real, si se tiene en cuenta la mixtificación procedimental existente<sup>274</sup>.

<sup>273</sup> Y no perdamos de vista que la práctica de la liquidación tributaria requería y requiere que los hechos típicos del delito contable no aparezcan unidos a los del delito de defraudación tributaria; SÁNCHEZ-OSTIZ GUTIÉRREZ lo ha puesto de manifiesto, y también que frecuentemente ambas figuras aparecen unidas, en *El Delito Contable Tributario. Interpretación y Análisis Dogmático del Artículo 350 bis del Código Penal*, *op. cit.*, págs. 630 y 633. *Vid.* de fecha más temprana, ROMERO MATA, P.; MARÍN VACAS, V., «La actuación de la Inspección de los tributos en los supuestos de delitos contra la Hacienda Pública», *op. cit.*, pág. 273.

La Comunicación de la Subdirección General de Inspección Centralizada, de la Dirección General de Inspección Financiera y Tributaria, de 16 de diciembre de 1986, sobre criterios a seguir en las actuaciones relativas a posibles delitos contra la Hacienda Pública, establece que, en los supuestos en los que proceda aplicar el tipo del delito contable, «la actuación en la vía penal no paraliza el procedimiento en vía administrativa para regularizar la situación tributaria del infractor, siempre que no incida en el artículo 349 [delito de defraudación] del Código Penal».

– Tengamos presentes las palabras de RAMÍREZ GÓMEZ, S., *El principio ne bis in idem en materia tributaria (Aspectos sustantivos y procedimentales)*, *op. cit.*, págs. 127-128.-

<sup>274</sup> Sin embargo, aludía explícitamente a la paralización del procedimiento liquidatorio el artículo 10 del Real Decreto 2631/1985, de 18 de diciembre, sobre procedimiento para sancionar las infracciones tributarias; recordemos que se establecía en el apartado 3:

«La remisión de expedientes a la jurisdicción competente interrumpirá los plazos de prescripción para la práctica de las liquidaciones administrativas y la imposición de sanciones tributarias.»

No olvidemos tampoco las referencias implícitas a la paralización de dicho procedimiento en el artículo 66 del Real Decreto 939/1986.



Sobre la paralización del procedimiento liquidatorio, hemos de tener en cuenta que el Tribunal Supremo, en su Sentencia 1629/2001, de 10 de octubre (R.A. 8554, Rec. núm. 4569/1999), ha ligado la persecución del delito fiscal a la existencia de liquidación administrativa, al menos provisional, practicada dentro del plazo de prescripción tributaria de cuatro años<sup>275</sup>; sólo cuando ésta se haya practicado podrán entenderse determinados los hechos a los efectos de la dirección del procedimiento contra el culpable (momento éste en el que, según el artículo 132.2 del Código Penal vigente, se interrumpe la prescripción)<sup>276</sup>.

Posteriormente, en su Sentencia 1807 del día 30 de ese mismo mes y año (R.A. 9089, Rec. núm. 1184/2001), el Tribunal ha matizado su postura, declarando que en este otro supuesto enjuiciado, «tal liquidación corresponderá a los órganos judiciales en fase de enjuiciamiento, los cuales determinarán el alcance de la cuantificación eludida por el acusado, superior siempre a la cantidad de 15.000.000 de pesetas<sup>277</sup>». En definitiva, según el Supremo, la mencionada Sentencia de 10 de octubre de 2001 «se refiere sólo a las ocasiones en que la Agencia Tributaria tenía en su poder los elementos para determinar el Impuesto evadido y en los que el Fiscal sólo se ha valido de las liquidaciones provisionales que le proporcionó la Agencia Tributaria»; y esas condiciones no se cumplen en el nuevo supuesto sometido a la jurisdicción del Tribunal<sup>278</sup>.

A nuestro juicio, esa orientación jurisprudencial, a la que aludimos, favorable a la práctica de la correspondiente liquidación administrativa, parece ignorar la previsión del legislador en 1995 y en 2003: «(...) la Administración tributaria (...) se abstendrá de seguir el procedimiento administrativo (...)».

### C) TRAMITACIÓN DE LA «FASE PREPROCESAL»

El procedimiento administrativo al que denominamos fase preprocesal ha tenido una parca regulación en el artículo 66 del Reglamento General de Inspección; en el artículo 18 de la Orden Ministerial de 26 de mayo de 1986 (Orden que desarrolla el Reglamento General de Inspección en el ámbito de la Dirección General de Inspección Financiera y Tributaria); en el apartado trece de la Resolución de 24 de marzo de 1992, de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, sobre organización y atribución de funciones a la Inspección de los Tributos en el ámbito de la competencia del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria (apartado al que la Resolución de 16 de febrero de 1996 da una

---

<sup>275</sup> FALCÓN Y TELLA tiene escrito: «(...) estimo que debe precisarse la afirmación contenida en la sentencia que comentamos [Sentencia del Tribunal Supremo de 10 de octubre de 2001], según la cual sería necesario que la Administración haya practicado la determinación del impuesto eludido dentro de los cuatro años. A mi juicio, **bastaría que se hayan iniciado actuaciones administrativas dentro de los cuatro años (interrumpiendo la prescripción tributaria y evitando así su consumación), aunque no se haya llegado a liquidar o a cuantificar el impuesto**, ni siquiera provisionalmente, dentro de dicho plazo, para que pueda iniciarse un proceso penal (siempre, claro está, que se haga antes de consumarse la prescripción penal)». Cfr. FALCÓN Y TELLA, R., "La «liquidación provisional» como presupuesto de procedibilidad en materia de delito fiscal y sus consecuencias en relación con los efectos de la prescripción tributaria: la STS 10 octubre 2001", *Quincena Fiscal*, núm. 18, 2001, pág. 8.

<sup>276</sup> En el supuesto enjuiciado es el informe emitido por los funcionarios de la Inspección, nombrados peritos judiciales el que contiene la correspondiente liquidación. Nos remitimos al Fundamento de Derecho 2.º, apartado 5.

<sup>277</sup> 90.151,81 euros.

<sup>278</sup> *Vid.* Fundamento Jurídico 9º.

nueva redacción, y que ha sido suprimido por la Resolución de 20 de marzo de 2003); en el artículo 5 del Real Decreto 1930/1998, de 11 de septiembre (Decreto que desarrolla el régimen sancionador tributario); así como en la Cuestión General Segunda («Procedimiento sancionador administrativo y delitos contra la Hacienda Pública») de la Instrucción 1/1999, de 16 de julio, del Director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria (relativa a la aplicación del procedimiento sancionador por infracciones graves regulado por el Real Decreto 1930/1998, de 11 de septiembre).

Lo cierto es que la Administración no ha concebido la fase preprocesal como procedimiento *stricto sensu*; lo reconocía en 1995 la hoy extinta Unidad Especial de Vigilancia y Represión del Fraude Fiscal (AC-/N-1-95):

*«Las normas de actuación sugeridas en el punto 3 anterior [“Esquema de funcionamiento interno” ante posibles delitos contra la Hacienda Pública, en los ámbitos provincial o regional] no suponen una afección especial del procedimiento de Inspección, que debe ser observado en todo momento, de acuerdo con la LGT y Reglamento de Inspección, sino un mero esquema de organización interna del trabajo a realizar precisamente en el seno del procedimiento inspector cuando surge la posibilidad de existencia de indicios delictivos y con ello la obligación de denuncia de los hechos relevantes del caso.»<sup>279 280</sup>*

Tanto en el ámbito de la Administración tributaria periférica como en la esfera central, tiene lugar, en primer término, la intervención técnica de la Inspección tributaria, y, por último, el Delegado Especial de la Agencia, en el ámbito periférico, o el Director del Departamento de Inspección, en la esfera central, acuerdan el traslado del expediente al Ministerio Público o el paso del tanto de culpa a la jurisdicción penal, o bien la continuación de actuaciones en vía administrativa. Veremos asimismo que, con anterioridad a la adopción de dicho acuerdo, será posible recabar la intervención de la Unidad Central de Coordinación en materia de delitos contra la Hacienda Pública, así como la de los Servicios Jurídicos del Estado<sup>281</sup>.

<sup>279</sup> El subrayado es nuestro.

Nos remitimos también, la Memoria del Consejo para la Defensa del Contribuyente relativa al año 1998, publicada por la Secretaría de Estado de Hacienda, Propuesta 11/98 (*vid.* pág. 144).

<sup>280</sup> Sin embargo, tengamos presente que BERMEJO RAMOS habla de «cauce procedimental específico» o «cauce o procedimiento operativo distinto» para los expedientes en los que se aprecian indicios de delito contra la Hacienda Pública, en su trabajo «La Administración tributaria y los delitos contra la Hacienda Pública», *op. cit.* (*vid.* págs. 112-113); PILAR COLLADO YURRITA se ha referido a la exigencia de adoptar «un marco procedimental propio», para determinar la existencia de indicios racionales de delito, en *La actuación de la Inspección financiera y tributaria en la instrucción del proceso por delito fiscal*, *op. cit.*, págs. 66-67; MERINO SÁENZ (2000) hace referencia al «procedimiento que se describe en el apartado Trece de la Resolución del Presidente de la Agencia de 24-3-92», en su trabajo «La Inspección de los Tributos ante el Delito Fiscal», *op. cit.*, pág. 25.

<sup>281</sup> Como se ha apuntado ya, ante posibles delitos o infracciones tributarios en Alemania la inspección ordinaria (*Außenprüfung*) da paso a la investigación tributaria (*Steuerfahndung*).

Leemos en el § 208.1 de la Ordenanza tributaria (las transcripciones de la misma han sido tomadas de SCHUSTER, C. –trad. y anotaciones–, *Ordenanza Tributaria Alemana. Abgabenordnung*, 2000, trad. *cit.*):

«Es función de la investigación tributaria (investigación aduanera).

1. La pesquisa de delitos fiscales e infracciones administrativas tributarias,
  2. La estimación de las bases imponibles en los casos señalados en el número 1,
  3. El descubrimiento e investigación de supuestos tributarios desconocidos.
- (...»

PÉREZ ROYO destacaba en 1989, en cuanto a las normas de carácter procesal, «la competencia de la autoridad financiera para la averiguación de los hechos, así como en la fase de instrucción, excepto cuando se haya

En la actualidad, la Resolución de 24 de marzo de 1992, apartado cinco, 4.3.1 establece (redacción dada por Resolución de 20 de marzo de 2003 –quinto–):

«Las actuaciones [por lo que respecta a las Dependencias Regionales de Inspección] (...) tendrán por objeto el apoyo en las funciones encomendadas al Jefe de la Dependencia Regional de Inspección en materia de análisis de los expedientes y, en su caso, remisión al Delegado Especial de la Agencia Tributaria para su envío al Ministerio Fiscal o a la Jurisdicción competente, en aquellos supuestos en los que el funcionario, Equipo o Unidad que esté desarrollando las actuaciones aprecie que los hechos enjuiciados pudieran subsumirse dentro de la tipificación de los delitos contra la Hacienda Pública.»

Y en el apartado siete, 2 de dicha Resolución se lee (redacción dada a dicho apartado por Resolución de 20 de marzo de 2003 –quinto–):

«Los expedientes instruidos por los Equipos o Unidades en los que se aprecien hechos que pudieran ser constitutivos de delito contra la Hacienda Pública, se pondrán formalmente<sup>282</sup> en conocimiento del Jefe de la Oficina Nacional de Inspección, Oficina Nacional de Investigación del Fraude o Dependencia en la que se integre dicho Equipo o Unidad, quien podrá disponer la continuidad de las actuaciones por el mismo u otro Equipo o Unidad.»<sup>283</sup>

---

dictado orden de detención o internamiento contra el inculpado y sin perjuicio de la posibilidad de remitir la causa al ministerio público, así como de la facultad de éste para avocar así en todo momento dicha causa (§ 386, AO)». Cfr. PÉREZ ROYO, F., «Los delitos fiscales desde la perspectiva del Derecho Comparado», *Crónica Tributaria*, núm. 60, 1989, pág. 132.

Ciertamente, el § 386 de la Ordenanza Tributaria Alemana establece en su inciso 1 que «en caso de sospecha de un delito fiscal la autoridad fiscal investigará el supuesto de hecho». El inciso 2 señala en qué casos la autoridad fiscal sustancia con independencia el procedimiento de instrucción («[...] cuando el hecho/ 1. Represente exclusivamente un delito fiscal o/ 2. Infrinja simultáneamente otras leyes penales y su infracción afecte impuestos eclesiásticos u otros tributos de derecho público, que se vinculen con bases imponibles, líquidos imponibles o importes del impuesto»). Y el inciso 3 excepciona la sustanciación independiente del procedimiento de instrucción –«El inciso (2) no será de aplicación mientras se hubiera dictado por el hecho una orden de arresto o una orden de internación contra el imputado»–. A la posible avocación del Ministerio Público, se refiere el inciso 4 («La autoridad fiscal podrá elevar la causa penal en todo momento al Ministerio Público. El Ministerio Público podrá en todo momento, avocarse a la causa penal. En ambos casos, el Ministerio Público podrá devolver la causa penal a la autoridad fiscal de conformidad con esta misma»). Según el § 399 de la Ordenanza, «cuando la autoridad fiscal sustancie con independencia el procedimiento de instrucción (...) asumirá los derechos y deberes que le corresponden al Ministerio Público en el procedimiento de instrucción».

Tengamos en cuenta asimismo lo dispuesto en el § 400:

«Si las investigaciones ofrecieren motivo suficiente para la interposición de una acción pública, la autoridad fiscal solicitará al juez el dictado de una orden penal, cuando la causa penal resultara adecuada para el tratamiento en un procedimiento de una orden penal; si esto no fuera el caso, la autoridad fiscal presentará el expediente al Ministerio Público.»

[En 1980 transcribía PALAO TABOADA el concepto de orden penal –*Strafbefehl*– según QUINTANO RIPOLLÉS: «Institución típica del proceso criminal alemán, en el que la penalidad se impone por decisión del Tribunal y a petición del Fiscal sin necesidad de celebración de juicio oral. Tiene lugar ante el *Amisgericht* en las infracciones menos graves (*Übertretungen y Vergehen*) a los fines de economía procesal (...)). PALAO TABOADA, C. –trad. y notas–, *Ordenanza tributaria alemana*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1980, nota núm. 199, pág. 247.]

<sup>282</sup> En 1990, LACASA SALAS y DEL PASO BENGOA precisan: «mediante la emisión del informe que proceda» (*Procedimiento General de la Inspección de los Tributos. Comentarios al Reglamento General de la Inspección de los Tributos*, op. cit., págs. 381-382).

<sup>283</sup> En el primer párrafo del artículo 18.1 de la Orden de 26 de mayo de 1986, del Ministerio de Economía y Hacienda, por la que se desarrolla el Reglamento General de la Inspección de los Tributos en el ámbito de la competencia de la Dirección General de Inspección Financiera y Tributaria, se lee:

A pesar de que no está previsto con carácter expreso que se comuniqué al obligado tributario el cambio en la orientación del expediente ante la sospecha de un posible delito con-

«Cuando las Unidades de Inspección aprecien la existencia de hechos que pudieran ser constitutivos de un delito contra la Hacienda Pública remitirán lo actuado a través, si lo hubiere, del Inspector-Jefe respectivo a la Inspección Regional, la cual designará una Unidad Regional de Inspección que continúe las actuaciones.»

(Según la Nota de Coordinación 1-95 de la desaparecida Unidad Especial de Vigilancia y Represión del Fraude Fiscal, no ha de tener lugar dicha remisión cuando «se deduce, sin lugar a dudas, la ausencia de indicios de delito». «En estos casos es conveniente que el Inspector Jefe comuniqué por escrito al actuario, dentro del cauce de relaciones internas de trabajo, la inexistencia de impedimentos para la continuación del expediente en sede administrativa».)

Según el párrafo segundo de este mismo precepto, la competencia de dicha Unidad Regional de Inspección no precisa previo acuerdo de la Dirección General de Inspección Financiera y Tributaria al que se refiere el artículo 4.2, párrafo tercero, de la citada Orden ministerial. («Previo acuerdo de la Dirección General de Inspección Financiera y Tributaria –dice el artículo 4.2, párrafo tercero–, las Unidades Regionales de Inspección podrán extender ocasionalmente sus actuaciones a cualesquiera otras personas o Entidades en las que concurren circunstancias que en un momento determinado lo aconsejen, lo cual se pondrá en conocimiento de las personas o Entidades afectadas al iniciarse las correspondientes actuaciones.»)

La Resolución de 24 de marzo de 1992, de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, sobre organización y atribución de funciones a la Inspección de los Tributos en el ámbito de la competencia del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria, disponía en su apartado trece (redacción dada por la Resolución de 16 de febrero de 1996, de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, de reorganización de determinados servicios en el ámbito de la competencia del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria –quinto–):

«Cuando las unidades regionales o provinciales de Inspección aprecien la existencia de hechos que pudieran ser constitutivos de un delito contra la Hacienda Pública, lo pondrán formalmente en conocimiento del Inspector regional, quien podrá disponer la continuación de las actuaciones por la misma u otra unidad.

Los expedientes iniciados por los Equipos de la Oficina Nacional de Inspección en los que se aprecien hechos que pudieran ser constitutivos de delito contra la Hacienda Pública, se pondrán formalmente en conocimiento del Jefe de la oficina, quien podrá disponer la continuidad de las actuaciones por el mismo u otro equipo de esa oficina.»

En la redacción primigenia de dicho apartado trece se establecía:

«1. Cuando las Unidades Regionales o Unidades de Inspección aprecien la existencia de hechos que pudieran ser constitutivos de un delito contra la Hacienda Pública, lo pondrán en conocimiento del Inspector regional, quien podrá disponer, previa consulta a la Unidad Especial de Vigilancia y Represión del Fraude Fiscal, la continuación de las actuaciones por la misma u otra Unidad o Unidad Regional de Inspección.

La Unidad Especial de Vigilancia y Represión del Fraude Fiscal actuará directamente en expedientes iniciados por ella misma o por otros Organos y Dependencias inspectoras cuando así lo acuerde el Director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria, a propuesta del Jefe del Área de Servicios Especiales y Auditoría.

Los expedientes iniciados por los Equipos de la Oficina Nacional de Inspección en los que se aprecien hechos que pudieran ser constitutivos de delito contra la Hacienda Pública, se pondrán en conocimiento del Jefe de la Oficina, quien, previa consulta al Jefe del Área de Servicios Especiales y Auditoría, decidirá su continuación por un Equipo de esa Oficina, o propondrá al Director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria su continuación por la Unidad Especial de Vigilancia y Represión del Fraude Fiscal.

Los acuerdos que impliquen un cambio de Unidad u Órgano de Inspección, se notificarán a los obligados tributarios.

2. La Unidad Especial de Vigilancia y Represión del Fraude Fiscal coordinará las actuaciones en que existan indicios racionales de delitos contra la Hacienda Pública. A estos efectos, los Inspectores regionales comunicarán a la Unidad Especial de Vigilancia y Represión del Fraude Fiscal las actuaciones de esta naturaleza, así como las incidencias que se produzcan hasta la terminación del expediente.»

En 1989, BERMEJO RAMOS sintetizaba las actuaciones que había de llevar a cabo la Administración tributaria en las esferas periférica y central (*vid.* BERMEJO RAMOS, J., «La Administración tributaria y los delitos contra la Hacienda Pública», *op. cit.*, págs. 114 y ss.). A continuación, recogemos algunos de los aspectos básicos de esa síntesis. Nos referiremos, en primer lugar, al ámbito periférico:

«A) Origen del expediente con indicios de delito fiscal (...)

tra la Hacienda Pública, las circunstancias lo exigen. La reforma que la Resolución de 16 de febrero de 1996, de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (de reorganización de

En el curso de sus actuaciones [la Inspección Territorial] puede descubrir situaciones de fraude con posible trascendencia penal (...) En el momento en que así sea lo pone en conocimiento del Jefe de la Inspección Regional, quien designará un Inspector Jefe de la Unidad Regional de Inspección (URI) para que continúe y termine las actuaciones.

(...)

B) Comunicación al contribuyente:

En cuanto es conocida por la Inspección la existencia de hechos con posible trascendencia penal, y el Inspector Jefe Regional decide el pase del expediente a la URI encargada de estos temas, se le comunican al contribuyente (...) la apreciación de indicios de delito y el cambio de Inspector Actuario.

(...)

C) Actuaciones de la Unidad Regional de Inspección (...)

Debe [el Inspector Jefe de la URI] completar las investigaciones iniciadas hasta recopilar cuantas evidencias, hechos, circunstancias y manifestaciones sean pertinentes con el fin de posibilitar la toma de decisión sobre su pase o no al Ministerio Fiscal y para ilustrar, en su caso, la instrucción del procedimiento penal (...)

D) Pase del expediente al Jefe de la Inspección Regional:

El Jefe de la Inspección Regional valorará técnicamente el contenido del informe (...) pudiendo introducir las cuestiones adicionales que crea convenientes (...)

E) Traslado del expediente al Delegado de Hacienda Especial (...)

En cuanto a la esfera central, abordaremos primeramente el ámbito de la Oficina Nacional de Inspección. Destacamos los siguientes aspectos:

«A) Origen y actuaciones a realizar en expedientes con indicios de delito fiscal:

(...) Cuando, en el desarrollo de sus funciones el inspector o equipo actuario descubre hechos que denotan indicios de delito, lo pone en conocimiento del Jefe de la ONI (...)

Una vez comunicado al contribuyente que se han apreciado indicios de delito contra la Hacienda Pública, las actuaciones inspectoras se encaminan a la investigación (...) En todo caso, tanto el Jefe de la ONI como el equipo inspector que lleva las actuaciones directamente, cuenta con el asesoramiento y apoyo de la Unidad Especial de Vigilancia y Represión del Fraude Fiscal.»

BERMEJO se ocupaba a continuación (en la letra B) del «Traslado del expediente al Subdirector General de Inspección Centralizada». En esta fase, el Subdirector General de I.C. valoraría las circunstancias del caso y podría introducir otras cuestiones, «dentro de sus competencias de dirección de los servicios de inspección a nivel central». Leemos finalmente: «Antes de remitir el expediente al D.G. de I.F. y T. requerirá informe consultivo de los Servicios Jurídicos del Estado».

Por lo que respecta, asimismo en la esfera de la Administración Central, al ámbito de la desaparecida Unidad de Vigilancia y Represión del Fraude Fiscal, destacamos los aspectos de la exposición realizada por BERMEJO que recogemos a continuación.

«A) Origen del expediente y actuaciones a realizar:

(...) En cualquiera de los casos [asuntos encargados por el Director General de Inspección Financiera y Tributaria; y aquellos otros que, iniciados en la esfera territorial o en la ONI, se encargaban a la Unidad de Vigilancia y Represión del Fraude Fiscal, por sus especiales circunstancias o porque afectasen a varias Delegaciones de Hacienda Especial] el Jefe del Área de Servicios Especiales y Auditorías valorará las circunstancias que concurran y encomendará al Jefe de la U.V. y R.F.F. las actuaciones pertinentes para esclarecer la apreciación o no de indicios de delito.

En caso de confirmarse tal apreciación, se le comunica al contribuyente y se realizan las investigaciones oportunas (...) Todo ello bajo la dirección del Jefe de la Unidad que dará traslado al Jefe del Área para su definitiva valoración técnica y evaluación de los criterios aplicados.»

Vid. también BERMEJO RAMOS, J., «El delito fiscal: aspectos procedimentales», *op. cit.*, págs. 66-68.

Pilar COLLADO YURRITA lleva a cabo en 1996 una labor de síntesis y comentario del procedimiento al que denominamos «fase preprocesal», en *La actuación de la Inspección financiera y tributaria en la instrucción del proceso por delito fiscal*, *op. cit.*, págs. 67 y ss. Además de en los trabajos de BERMEJO RAMOS a los que nos hemos referido, encontramos descripciones y comentarios relativos a este procedimiento en LACASA SALAS, J.H.; DEL PASO BENGOA, J.M.<sup>a</sup>, *Procedimiento General de la Inspección de los Tributos. Comentarios al Reglamento General de Inspección de los Tributos*, CISS, Valencia, 1990, págs. 379 y ss.; MORILLO MÉNDEZ, A., *Procedi-*

determinados servicios en el ámbito de la competencia del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria), introdujo en el hoy suprimido apartado trece de la Resolución de 24 de marzo de 1992 elimina la previsión expresa de comunicación<sup>284</sup>. Siguen teniendo vigencia, sustancialmente, las palabras de BERMEJO RAMOS, cuando, años atrás, se refería a la necesidad de poner en conocimiento del sujeto, mediante diligencia o comunicación expresa, tanto la apreciación de posible ilicitud penal como el cambio de Inspector Actuario:

«Esta comunicación, hecha al interesado, se entiende fundamental para el correcto discurrir de la relación jurídico-tributaria. Marca el cambio de orientación que se da al expediente en cuanto al tipo de investigaciones y comprobaciones que han de practicarse en el futuro, pero sobre todo supone una salvaguarda expresa de las garantías del contribuyente, puesto que éste, a partir de aquí, conoce y está en disposición de ser consciente de la trascendencia de todos aquellos datos, circunstancias y manifestaciones que ponga, o deje de poner, en conocimiento de la Administración.»<sup>285</sup>

mientos ante la Administración Tributaria (Doctrina, Jurisprudencia, Formularios y Legislación), op. cit., págs. 590 y ss. (págs. 805 y ss. de la 2ª Edición –1999–); *Infracciones, sanciones tributarias y delitos contra la Hacienda Pública*, op. cit., págs. 276 y ss.; RAMÍREZ GÓMEZ, S., *El principio ne bis in idem en el ámbito tributario (Aspectos sustantivos y procedimentales)*, op. cit., págs. 144 y ss.

<sup>284</sup> El texto primigenio de dicho apartado establecía al final de su primer número: «Los acuerdos que impliquen un cambio de Unidad u Órgano de Inspección, se notificarán a los obligados tributarios».

En la Nota de Coordinación 4-95 de la desaparecida Unidad Especial de Vigilancia y Represión del Fraude Fiscal, se decía sobre la «diligencia a levantar por la Inspección en los casos en que, en el curso del procedimiento inspector, se aprecie la existencia de delitos contra la Hacienda Pública»: «(...) al ser requisito ineludible el entregar siempre una copia al interesado, la finalidad de lo establecido en el artículo 66 del Reglamento [General de Inspección] no puede ser otra que, exclusivamente, poner en conocimiento del obligado tributario el cambio cualitativo que se ha producido en el procedimiento inspector al haberse apreciado la existencia de indicios delictivos». Diligencia cuyo contenido, por tanto, «no puede ser más –señalaba dicha Nota– que los hechos y circunstancias determinantes de la posible responsabilidad penal».

Ahora bien, la Nota de Coordinación 1/99, ésta de la Unidad Central de Coordinación en materia de Delitos contra la Hacienda Pública (Nota que «sustituye íntegramente a la Nota de Coordinación 4-95, de la extinguida Unidad Especial de Vigilancia y Represión del Fraude Fiscal»), advierte: «(...) en la diligencia, el actuario no debe hacer apreciación jurídica tributaria ni penal alguna, ni formular al obligado tributario comunicación o advertencia respecto de la posible existencia de delito. El art. 46.2 del Reglamento de Inspección establece de manera bien precisa que la propuesta del actuario (relativa a la apreciación de indicios delictivos) se incorporará en documento independiente. Y este documento es el informe, mencionado en el art. 48.3 del Reglamento».

Pero en la Memoria del Consejo para la Defensa del Contribuyente relativa al año 1998, publicada por la Secretaría de Estado de Hacienda, Propuesta 28/98, pág. 185, se lee: «(...) la no formalización de la diligencia exigida por el artículo 66.2 del Reglamento [General de Inspección] o su falta de notificación al obligado tributario, sitúa a éste en posición de posible indefensión durante lapso de tiempo que media entre la emisión de la diligencia y la remisión de las actuaciones al Ministerio Fiscal o al órgano judicial correspondiente».

<sup>285</sup> BERMEJO RAMOS, J., «La Administración Tributaria y los delitos contra la Hacienda Pública», op. cit., págs. 114-115; «El delito fiscal: aspectos procedimentales», op. cit., pág. 66.

Según ALONSO FERNÁNDEZ (palabras escritas antes de que viera la luz la Resolución de 24 de marzo de 1992, y que, ante la supresión, en 1996, de la previsión expresa de notificación, cobran especial relevancia), «el principio de seguridad jurídica y la prevención de cualquier supuesto de indefensión del obligado tributario parece que aconsejan que en caso de que la Inspección de los Tributos aprecie indicios de delito advierta al obligado tributario de tal circunstancia y de los derechos que le asisten, asignando una interpretación amplia al precepto del RGIT que concede al obligado tributario el derecho a ser informado del alcance de la actuación que lleva a cabo la Inspección en cada caso (artículo 24.2 inciso primero)» –ALONSO FERNÁNDEZ, F., «El procedimiento de inspección de los tributos en caso de delitos contra la Hacienda Pública: algunas cuestiones dudosas», op. cit., pág. 210–.

La necesidad de comunicar al obligado tributario el cambio de orientación en las actuaciones inspectoras, ante la sospecha de indicios de delito contra la Hacienda Pública, encuentra también apoyo en las palabras de PONT MESTRES y PONT I CLEMENTE; a juicio de estos autores, «parece evidente que el obligado tributario ha de conocer en todo momento si las actuaciones de la inspección son de mera comprobación e investigación para con-

Indudablemente, la mencionada comunicación es necesaria tanto si las actuaciones ante un posible delito contra la Hacienda Pública tienen lugar en el ámbito periférico, como si éstas se desarrollan en la esfera de la Administración central<sup>286</sup>.

Cuando la fase preprocesal se inicia en el transcurso del procedimiento liquidatorio, el artículo 27 de la Ley 1/1998 (derogada, repetimos, por la Ley General Tributaria de 2003) ha sustentado, sin duda, la exigencia de comunicar al obligado tributario las sospechas de posible criminalidad y el consiguiente cambio procedimental. En dicho precepto se ha reconocido a los contribuyentes el derecho a ser informados sobre la «naturaleza y alcance» de las actuaciones inspectoras<sup>287</sup>. Este derecho queda contemplado en el artículo 34.1, letra ñ), de la nueva Ley General Tributaria<sup>288</sup>. Se podría objetar a nuestra postura que la normativa hace referencia a un momento puntual: el inicio de las actuaciones. Ahora bien, puesto que con la incoación de la fase preprocesal varía al menos el «alcance» de la actuación inspectora, un adecuado entendimiento de lo preceptuado por el legislador exige que se informe al obligado tributario de la nueva orientación dada al expediente y, por tanto, también del consiguiente cambio procedimental.

El espíritu del artículo 24. 2 del Real Decreto 939/1986 sustenta asimismo esa exigencia, pues establece que los obligados tributarios «tendrán derecho a ser informados del alcance de la actuación que lleve a cabo la Inspección en cada caso». Y dicha exigencia se

---

figurar adecuadamente los elementos de la obligación tributaria o si pretenden fundar una acusación relativa al incumplimiento de la norma, o, incluso si sólo tienen como objeto auxiliar a la jurisdicción ordinaria en un asunto penal» –PONT MESTRES, M.; PONT I CLEMENTE, J.F., *Análisis de la Ley 25/1995 de modificación de la Ley General Tributaria (Estudio detallado de cada artículo)*, Civitas, Madrid, 1995, pág. 90–.

Afirma COLLADO YURRITA que «el contribuyente ha de estar perfectamente informado de las consecuencias que la actuación inspectora pueda reportarle en la esfera de sus derechos; debe conocer cómo se va a actuar, qué datos ha de presentar...»; en síntesis, ha de ser efectivo «el derecho que le asiste en virtud del artículo 25 del Reglamento de Inspección de los Tributos, a conocer e intervenir en las actuaciones de la Inspección adoptando las medidas de índole jurídica que estime más pertinentes» (COLLADO YURRITA, P., *La actuación de la Inspección financiera y tributaria en la instrucción del proceso por delito fiscal*, *op. cit.*, nota núm. 90, pág. 71).

<sup>286</sup> Por lo que respecta a la «esfera de la Administración Central: ámbito de la Oficina Nacional de Inspección», BERMEJO RAMOS tiene escrito (1989, 1991): «Una vez comunicado al contribuyente que se han apreciado indicios de delito contra la Hacienda Pública, las actuaciones inspectoras se encaminan a la investigación de cuantos hechos y circunstancias sean pertinentes al caso». Y en cuanto a la «esfera de la Administración Central: ámbito de la Unidad de Vigilancia y Represión del Fraude Fiscal»: «En caso de confirmarse tal apreciación [de indicios de delito], se le comunica al contribuyente y se realizan las investigaciones oportunas (...)». BERMEJO RAMOS, J., «La Administración Tributaria y los delitos contra la Hacienda Pública», *op. cit.*, págs. 116, 120; «El delito fiscal: aspectos procedimentales», *op. cit.*, págs. 67-68.

<sup>287</sup> Artículo 27 de la Ley 1/1998:

«Los contribuyentes tienen derecho a ser informados, al inicio de las actuaciones de comprobación e investigación llevadas a cabo por la Inspección de los Tributos, acerca de la naturaleza y alcance de las mismas, así como de sus derechos y obligaciones en el curso de tales actuaciones.»

Comentando este precepto, SERRANO ANTÓN aboga por que se informe al contribuyente acerca de su derecho a no declarar contra sí mismo. Lamenta dicho autor que «en la Ley de Derechos y Garantías del Contribuyente no se toma en consideración aquél» (SERRANO ANTÓN, F., Capítulo 28 «Información al inicio de las actuaciones de comprobación e investigación», en AA.VV., *Comentarios a la Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes*, Centro de Estudios Financieros, s/l, 1999, pág. 455).

<sup>288</sup> El obligado tributario tiene «derecho a ser informado, al inicio de las actuaciones de comprobación o inspección sobre la naturaleza y alcance de las mismas, así como de sus derechos y obligaciones en el curso de tales actuaciones y a que las mismas se desarrollen en los plazos previstos en esta ley».

apoya, también, en la esencia del artículo 30.4, segundo párrafo, de dicho Reglamento. Establece este último precepto que la Inspección debe instruir a los obligados tributarios acerca del significado de las actuaciones administrativas, del procedimiento correspondiente, de los derechos que les asisten, y de las obligaciones y deberes que pesan sobre ellos ante los órganos inspectores<sup>289</sup>. Indudablemente, cuando, ante las sospechas de indicios de ilicitud penal, se incoa la fase preprocesal de los delitos contra la Hacienda Pública, tiene lugar una importante alteración en los aspectos que inicialmente debe haber comunicado la Inspección al inicio de las actuaciones; y esa alteración afecta a los extremos que detalla el artículo 30.4 (al significado de las actuaciones, al procedimiento, y consideramos que también a los derechos, deberes y obligaciones ante la Inspección). A nuestro juicio, el sentido de este precepto exige que la Inspección instruya al obligado tributario acerca de cambios tan relevantes.

Cuando la fase preprocesal se incoa una vez iniciado el procedimiento sancionador, la imprescindible comunicación al sujeto tanto de la apreciación de posible ilicitud penal por delito contra la Hacienda Pública como del cambio procedimental está en consonancia con el sentido del artículo 29.2 del Real Decreto 1930/1998, de 11 de septiembre. Establece este precepto la necesidad de comunicar al sujeto el inicio del procedimiento sancionador e indicarle, entre otros aspectos, los hechos que motivan su apertura, el órgano competente para resolver el expediente, así como el derecho que le asiste a presentar alegaciones y a la audiencia, con indicación del momento y los plazos para su ejercicio<sup>290</sup>. El citado artículo 29.2 tiene, pues, un indudable espíritu informativo y clarificador, que se vería truncado injustificadamente ante posibles delitos contra la Hacienda Pública, si no se pusiera en conocimiento del obligado tributario el inicio de la fase preprocesal y su trascendencia.

En ambos supuestos (incoación de la fase preprocesal en el transcurso del procedimiento de liquidación o una vez iniciado el procedimiento sancionador), sería posible, incluso, siguiendo a BACIGALUPO ZAPATER, invocar el artículo 118 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal<sup>291</sup> (señala este autor que el derecho a no declarar contra sí mismo «no es un derecho exclusivo de las personas detenidas o presas, como parece que dijera el art.

---

<sup>289</sup> Reproducimos a continuación, literalmente, el párrafo segundo del artículo 30.4 del Reglamento General de la Inspección de los Tributos:

«La Inspección, al inicio de las actuaciones o en cualquier momento del procedimiento y a solicitud del obligado tributario, deberá instruir a éste acerca del significado de aquéllas, del procedimiento a seguir, de sus derechos y de las obligaciones y deberes que ha de observar para con la Inspección de los Tributos.»

<sup>290</sup> El artículo 29.2 del Real Decreto 1930/1998, de 11 de septiembre, establece textualmente:

«La iniciación del procedimiento sancionador se comunicará a los interesados con indicación, en todo caso, de las siguientes menciones:

- a) Identificación de la persona o entidad presuntamente responsable.
- b) Hechos que motivan la incoación del procedimiento, su posible calificación y las sanciones que pudieran corresponder, incluyendo la cuantificación de las mismas.
- c) Órgano competente para la resolución del expediente.
- d) Indicación del derecho a formular alegaciones y a la audiencia en el procedimiento y del momento y plazos para su ejercicio.»

<sup>291</sup> Reza el inciso primero de este precepto: «Toda persona a quien se impute un acto punible podrá ejercitar el derecho de defensa, actuando en el procedimiento, cualquiera que éste sea, desde que se le comunique su existencia, haya sido objeto de detención o de cualquiera otra medida cautelar o se haya acordado su procesamiento, a cuyo efecto se le instruirá de este derecho».



520.2 LECrim<sup>292</sup>, sino un derecho fundamentalmente conferido por el art. 24.2 CE sin limitación a tales situaciones»). Si hubiera razones objetivas para pensar que se ha cometido un delito contra la Hacienda Pública, cabría entender que la actuación inspectora tiene carácter procesal a los efectos del citado precepto legal.

«(...) no parece que toda actuación de la Inspección de Hacienda basada en el art. 140 LGT deba ser considerada ya una actuación procesal de la que resulte la imputación de un delito fiscal –tiene escrito BACIGALUPO ZAPATER–. Valiéndonos del concepto de “medida que conocidamente tienda a proceder contra alguien por un hecho punible”, no es posible sostener que la apertura de un procedimiento de inspección fiscal *por sí mismo* sea una medida de esta naturaleza. Sin embargo, deberá serlo cuando existan suficientes motivos para pensar que el sujeto pasivo ha eludido el pago de un mínimo de 15.000.000 pts. [90.151,81 euros] Ello no depende, por otra parte, de si el inspector ha pensado realmente en que la suma eludida pudiera alcanzar tal cantidad, sino de si *objetivamente* existían razones para pensarlo.»<sup>293</sup>

A nadie se le escapa que los principios de seguridad jurídica y de claridad del procedimiento subyacen en la exigencia de comunicación a la que nos venimos refiriendo; y ello, lógicamente, con independencia de que la fase preprocesal se incoe en el transcurso del procedimiento inspector o del sancionador.

Recogíamos más arriba que, cuando los Equipos o Unidades de Inspección aprecien hechos que puedan constituir delito contra la Hacienda Pública, pondrán formalmente lo actuado «en conocimiento del Jefe de la Oficina Nacional de Inspección, Oficina Nacional de Investigación del Fraude o Dependencia en la que se integre dicho Equipo o Unidad, quien podrá disponer la continuidad de las actuaciones por el mismo u otro Equipo o Unidad»<sup>294 295</sup>.

<sup>292</sup> «Toda persona detenida o presa será informada, de modo que le sea comprensible, y de forma inmediata, de los hechos que se le imputan y las razones motivadoras de su privación de libertad, así como de los derechos que le asisten y especialmente de los siguientes:

a) Derecho a guardar silencio no declarando si no quiere, a no contestar alguna o algunas de las preguntas que le formulen, o a manifestar que sólo declarará ante el Juez.

b) Derecho a no declarar contra sí mismo y a no confesarse culpable.

(...)»

<sup>293</sup> BACIGALUPO ZAPATER, E. «Problemas de la prueba y del error en el delito fiscal», BACIGALUPO ZAPATER, E. (Dir.), *Empresa y delito en el nuevo Código Penal*, Consejo General del Poder Judicial, Madrid, 1997, págs. 114 y ss. (el texto transcrito lo hemos tomado de la pág. 117); § 11 «El delito fiscal», BACIGALUPO ZAPATER, E. (Dir.), *Curso de Derecho Penal Económico*, Marcial Pons, Madrid, 1998, págs. 227 y ss. (cfr. pág. 230).

<sup>294</sup> Resultan interesantes las palabras de LACASA SALAS y DEL PASO BENGUA, en 1990: «(...) a nuestro juicio el Inspector Regional puede también prescindir de la designación prevista y asumir directamente por sí, o a través de sus delegados, la función de examen del expediente, convirtiéndose en un segundo filtro (el primero lo constituye el Jefe del Equipo o Unidad encargada de la comprobación o investigación en la que el posible delito se detecta) que con carácter previo unifique criterios evitando la sobrecarga de las URI (s)»; y añaden: «Tal facultad creemos viene reconocida con carácter general en la última parte del punto 1 del artículo 33 del RGL» (LACASA SALAS, J.H.; DEL PASO BENGUA, J.M.<sup>a</sup>, *Procedimiento General de la Inspección de los Tributos. Comentarios al Reglamento General de la Inspección de los Tributos*, op. cit., págs. 382-383).

En la Nota de Coordinación 1-95 de la hoy inexistente Unidad Especial de Vigilancia y Represión del Fraude Fiscal, se estableció:

«(...) Si de la valoración de los hechos [por el Inspector Jefe] cupieren dudas acerca de la trascendencia penal de los mismos, se pondrá en conocimiento de la Unidad Regional de Inspección especializada en temas de Delito Fiscal quien valorará en derecho la existencia de indicios racionales de responsabilidad criminal (...) En el orden de relaciones internas, parece conveniente que:

Las actuaciones que se desarrollan en el ámbito del Equipo o Unidad en cuestión resultan de gran trascendencia. Sigue teniendo vigencia, en lo sustancial, la reflexión que años atrás hiciera BERMEJO RAMOS:

«Las actuaciones del Inspector Jefe de la URI, caso de que se haga cargo del expediente, son de capital importancia en el proceso. Debe completar las investigaciones iniciadas hasta recopilar cuantas evidencias, hechos, circunstancias y manifestaciones sean pertinentes con el fin de posibilitar la toma de decisión sobre su pase o no al Ministerio Fiscal y para ilustrar, en su caso, la instrucción del procedimiento penal.»<sup>296</sup>

– *La puesta en conocimiento del U.R.I especializado se haga a través del Inspector Jefe Regional (con independencia de posteriores contactos de carácter escrito o verbal que, para aclarar las circunstancias relevantes al caso, puedan tener las Unidades de Inspección actuarias o su jefatura con el U.R.I especializado).*

– *La materialidad de la puesta en conocimiento del URI especializado deberá hacerse en todo caso por escrito, bien acompañado de un informe sucinto pero que recoja los hechos y circunstancias sustantivas para posibilitar una adecuada valoración o bien acompañado de toda la documentación del expediente.»*

<sup>295</sup> Leemos en el artículo 18.1 de la Orden Ministerial de 26 de mayo de 1986, por la que se desarrolla el Reglamento General de la Inspección de los Tributos en el ámbito de la competencia de la Dirección General de Inspección Financiera y Tributaria, que la correspondiente Unidad Regional de Inspección «examinará el expediente y podrá optar por:

a) Devolverlo motivadamente a la Unidad de Inspección que inició las actuaciones si considera que desde luego no se aprecian hechos que puedan ser constitutivos de delito contra la Hacienda Pública.

b) Tomar a su cargo el expediente, bien realizando la propia Unidad Regional de Inspección todas las actuaciones necesarias para la terminación del expediente, bien dirigiendo las actuaciones de la Unidad de Inspección que inició el mismo.

(...»

El precepto contempla una última posibilidad —«c) Proponer al Inspector regional que las actuaciones se lleven a cabo dentro del Área de Servicios Especiales y Auditorías, cuando las necesidades del servicio o la importancia y complejidad de las actuaciones así lo aconsejen. El Jefe del Área decidirá la remisión del expediente a la Unidad Especial de Vigilancia y Represión del Fraude Fiscal o su devolución a la Unidad Regional de Inspección—; pero ésta, una vez que desaparecen el Área de Servicios Especiales y Auditorías y la Unidad Especial de Vigilancia y Represión del Fraude Fiscal, requiere una nueva lectura. En definitiva, la Unidad Regional de Inspección de que se trate puede, también, proponer al Inspector Regional que las actuaciones continúen dentro del ámbito de la Oficina Nacional de Inspección, si lo aconsejan la importancia o complejidad de las mismas, o las necesidades del servicio.

En la Nota de Coordinación 1-95 de la desaparecida Unidad Especial de Vigilancia y Represión del Fraude Fiscal, se contemplan tres posibles supuestos en el «ámbito de actuaciones de la Unidad Regional de Inspección especializada»:

**«a) Que, sin lugar a dudas, no se den elementos suficientes para poder apreciar indicios delictivos.**

*En este caso, devolverá el expediente, a través del Inspector Regional, a la Unidad actuaria para su terminación en vía administrativa, explicitando por escrito las razones (...).*

**b) Que se aprecie, sin lugar a dudas, la existencia de indicios racionales de delito.**

*(...) la U.R.I. especializada comunicará inmediatamente esta circunstancia a la Unidad actuaria a través del Inspector Jefe-Regional (...).*

**c) Que de la valoración a efectuar por la U.R.I. especializada surjan dudas acerca de la existencia o no de responsabilidad penal.**

*Estos supuestos se pondrán en conocimiento de la Unidad de Vigilancia y Represión del Fraude Fiscal, quien, en su labor de coordinación y homogeneización de criterios, emitirá informe motivado acerca de la procedencia de su continuación en vía administrativa o de la obligación de denuncia a la Fiscalía.(...)*

*Los casos de duda que pudieran surgir en la valoración por parte de la propia Unidad de Vigilancia y Represión del Fraude Fiscal se resolverán en favor de la remisión al Ministerio Fiscal.»*

<sup>296</sup> BERMEJO RAMOS, J., «La Administración Tributaria y los delitos contra la Hacienda Pública», *op. cit.*, pág. 115; «El delito fiscal: aspectos procedimentales», *op. cit.*, pág. 67.

La relevancia de las actuaciones administrativas preprocesales en la esfera de la Administración central o periférica es incuestionable. Y las razones de dicha relevancia son análogas en ambos casos.

El resultado de dichas actuaciones se plasma en un informe<sup>297</sup>. MARTÍNEZ IZQUIERDO ha descrito el contenido de éste (contenido que habrá de ser el mismo tanto en la esfera central como en la periférica).

«El informe, elaborado por el funcionario competente, debe contener una introducción en la que se haga constar la identificación del sujeto pasivo, la investigación tributaria realizada al contribuyente, el alcance de la misma y, en su caso, los antecedentes fiscales del mismo, y si es persona jurídica se harán constar las personas físicas que formaban parte del Consejo de Administración en la fecha de comisión del ilícito. La segunda parte del informe se destinará a relatar los diferentes hechos que con trascendencia tributaria o penal hayan sido detectados por el investigador, haciendo referencia a la documentación probatoria correspondiente. La descripción de esta parte debe ser clara y sencilla, procurando evitar la utilización de términos contables, o económicos, que no sean de comprensión asequible a personas de formación jurídica. La tercera parte del informe entiendo que debe estar destinada a exponer la trascendencia tributaria de los hechos descritos (fundamentos de Derecho

---

Pilar COLLADO YURRITA, por su parte, destacaba en 1996 la importancia de la labor desarrollada por la Unidad Regional de Inspección, al hacerse ésta cargo del expediente, en *La actuación de la Inspección financiera y tributaria en la instrucción del proceso por delito fiscal*, *op. cit.*, pág. 73.

<sup>297</sup> «Cuando el funcionario, equipo o unidad que esté desarrollando las actuaciones aprecie que los hechos enjuiciados pudieran subsumirse dentro de la tipificación de los delitos contra la Hacienda Pública, elaborarán un informe, al respecto, en el que se expondrán las razones de tal apreciación. Este informe contará con la firma de dicho funcionario así como del jefe del equipo o unidad en la que se desarrolla la actuación en cuyo seno se descubrieron los indicios» (cfr. Cuestión General Segunda —«Procedimiento sancionador administrativo y delitos contra la Hacienda Pública»—, Regla 1.<sup>a</sup>—«Elaboración de informe/s sobre la presunta concurrencia de delitos contra la Hacienda Pública»—, párrafo primero, de la Instrucción 1/1999, de 16 de julio, del Director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria relativa a la aplicación del procedimiento sancionador por infracciones graves regulado por el Real Decreto 1930/1998, de 11 de septiembre, por el que se desarrolla el régimen sancionador tributario y se introducen las adecuaciones necesarias en el Real Decreto 939/1986, de 25 de abril, por el que se aprueba el Reglamento General de la Inspección de los Tributos).

Contiene también referencias a dicho informe la Nota de Coordinación 1-95 de la desaparecida Unidad Especial de Vigilancia y Represión del Fraude Fiscal.

GONZÁLEZ VADILLO ha señalado que emisión del «oportuno Informe» tiene lugar «en virtud de las facultades de coordinación de criterio sobre la materia» (GONZÁLEZ VADILLO, I., «Papel de la Inspección de los tributos en los delitos contra la Hacienda Pública», *op. cit.*, pág. 156).

En 1989, BERMEJO RAMOS aludía a la emisión de dicho informe. Señalaba, refiriéndose al ámbito de la Oficina Nacional de Inspección, que una vez comunicada al contribuyente la existencia de indicios de delito, «las actuaciones inspectoras se encaminan a la investigación de cuantos hechos y circunstancias sean pertinentes al caso»; y añadía: «Ello, junto con las manifestaciones del contribuyente, diligencias y resto de documentación queda recogido en un informe», con un contenido análogo al emitido en la esfera territorial. Y al abordar el ámbito de la, luego extinta, Unidad de Vigilancia y Represión del Fraude Fiscal (dentro también de la esfera de la Administración Central), dicho autor señaló que con la emisión de informe culminaba la investigación. *Vid.* BERMEJO RAMOS, J., «La Administración Tributaria y los delitos contra la Hacienda Pública», *op. cit.*, págs. 116, 120. Nos remitimos también a la monografía de Pilar COLLADO YURRITA, más reciente que los citados trabajos de BERMEJO, *La actuación de la Inspección Financiera y Tributaria en la Instrucción del proceso por delito fiscal*, *op. cit.*, págs. 74 y ss.

En 1990, LACASA SALAS y DEL PASO BENGOA escribieron: «Tanto si optó en un primer momento por su devolución a la Unidad de Inspección de origen por entender que no concurrían en el expediente examinado indicios suficientes de delito contra la Hacienda Pública, como si tal circunstancia se apreció en un momento posterior, o que sí concurren éstos, el Inspector Jefe de la URI que tenga asignado el expediente deberá emitir un informe, entendemos que escrito y en cualquier caso motivado (...)» —Cfr. *Procedimiento General de la Inspección de los Tributos. Comentarios al Reglamento General de la Inspección de los Tributos*, *op. cit.*, págs. 383-384—.

Tributario) y en la misma debe hacerse constar la cuota tributaria que el funcionario informante documentaría en acta inspectora, en el supuesto de no apreciar la existencia de indicios racionales de delito fiscal. La parte cuarta del informe irá destinada a poner de manifiesto la trascendencia penal (fundamentos de Derecho Penal) que los hechos descritos tienen, y la necesidad de poner el expediente en conocimiento de la autoridad judicial.»<sup>298</sup>

El informe, debidamente firmado, se integra en el expediente, junto a «todas las diligencias extendidas por la Inspección de los Tributos, los documentos incorporados a las mismas, declaraciones del contribuyente, documentaciones obtenidas de terceros y, en su caso, certificaciones registrales pertinentes»<sup>299</sup>. Se da cumplimiento así al artículo 48 del Real Decreto 939/1986, en cuyo apartado 3, letra b), se lee: «(...) habrá de acompañar informe de la Inspección al expediente que se remita al Órgano judicial competente o al Ministerio Fiscal, cuando se hayan apreciado indicios de posible delito contra la Hacienda Pública»<sup>300</sup>. Ahora bien, este informe al que nos referimos puede no ser el único que entre a formar parte del expediente; y es que en cualquier momento anterior al traslado de las actuaciones a la jurisdicción penal o al Ministerio Fiscal, se podrá solicitar a la Unidad Central de Coordinación en materia de Delitos contra la Hacienda Pública que también emita un informe sobre la posible ilicitud penal de los hechos<sup>301 302</sup>.

<sup>298</sup> Cfr. MARTÍNEZ IZQUIERDO, S., *El Delito Fiscal (Con Legislación y Jurisprudencia)*, op. cit., pág. 82.

BERMEJO RAMOS se muestra esquemático.

«Una vez terminadas sus actuaciones –ha escrito BERMEJO RAMOS–, el Jefe de URI elabora un informe cuyo contenido abarca:

- Concepto tributario y período impositivo sobre los que se han apreciado indicios de delito.
- Descripción de los hechos y circunstancias soportados en base a evidencias, pruebas documentales, Diligencias extendidas o cualquier otro tipo de documentación.
- Argumentos jurídicos que motivan la apreciación de indicios de delito fiscal:
  - Fundamentos de derecho Jurídico-Tributarios.
  - Fundamentos de derecho Jurídico-Penales.
- Anexo que contenga toda la documentación recopilada, en particular:
  - Declaraciones fiscales del contribuyente.
  - Contabilidad y/o registros aportados.
  - Documentos que denotan relaciones con terceros relevantes al caso (clientes, proveedores, servicios prestados, etc.)
  - Documentos que recojan información relevante sobre la actividad del contribuyente investigado (contratos, certificaciones bancarias, etc.)
  - Diligencias de inspección, citaciones fiscales y en general cualquier tipo de documentación que se considere pertinente.»

Cfr. BERMEJO RAMOS, J., «La Administración Tributaria y los delitos contra la Hacienda Pública», op. cit., pág. 115. Pilar COLLADO YURRITA ha descrito el contenido del mencionado informe en términos análogos (vid. de esta autora *La actuación de la Inspección financiera y tributaria en la instrucción del proceso por delito fiscal*, op. cit., págs. 73-74).

<sup>299</sup> Cfr. MARTÍNEZ IZQUIERDO, S., *El Delito Fiscal (Con Legislación y Jurisprudencia)*, op. cit., pág. 82.

<sup>300</sup> MARTÍNEZ LAFUENTE señala que ese informe «no se emite para que tenga su eficacia dentro de un procedimiento tributario, sino para mejor ilustración del Órgano judicial que tenga que dictar sentencia condenatoria por delito fiscal» (vid. MARTÍNEZ LAFUENTE, A., «Recursos y reclamaciones en el procedimiento de inspección de los tributos», *Impuestos-II*, 1989, págs. 192-193).

<sup>301</sup> Según el apartado tres de la Resolución de 24 de marzo de 1992, de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (redacción dada por Resolución de 17 de febrero de 1998, octavo), corresponden a la Unidad Central de Coordinación en materia de delitos contra la Hacienda Pública «principalmente las siguientes funciones:

a) La integración y comunicación a la Inspección de los Tributos de criterios en materia de delitos contra la Hacienda Pública.

En la remisión de lo actuado a la Fiscalía o a la jurisdicción penal, por parte de las Administraciones central o periférica de la Hacienda Pública, hay un «requisito condicionante»<sup>303</sup>: la previa calificación del Director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria, por lo que atañe al ámbito central, o del Delegado Especial de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, en la esfera periférica<sup>304</sup>; con este fin se les ha de hacer llegar el material obtenido y la documentación extendida<sup>305</sup>.

b) La elaboración de los criterios que deben seguirse en orden a la tramitación de los posibles delitos contra la Hacienda Pública.

c) El Asesoramiento a los servicios de inspección a que se refiere el apartado Uno de la presente resolución, en relación con los expedientes que éstos tramiten, cuando en los mismos pudieran apreciarse indicios de delito contra la Hacienda Pública».

<sup>302</sup> «(...) en cualquier momento de la actuación inspectora, por lo tanto siempre antes del envío del expediente a la jurisdicción competente o al Ministerio Fiscal, se podrá solicitar a la Unidad Central de Coordinación en materia de delitos contra la Hacienda Pública la emisión de informe al respecto. La solicitud de este informe debe emanarse del Inspector-Regional, del Jefe de la Oficina Nacional de Inspección (ONI) o de los Delegados Especiales» (cfr. Cuestión General Segunda –«Procedimiento sancionador administrativo y delitos contra la Hacienda Pública»–, Regla 1.<sup>a</sup> –«Elaboración de informe/s sobre la presunta concurrencia de delitos contra la Hacienda Pública»–, párrafo segundo, de la Instrucción 1/1999, de 16 de julio, del Director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria; Instrucción relativa a la aplicación del procedimiento sancionador por infracciones graves regulado por el Real Decreto 1930/1998, de 11 de septiembre, por el que se desarrolla el régimen sancionador tributario y se introducen las adecuaciones necesarias en el Real Decreto 939/1986, de 25 de abril, por el que se aprueba el Reglamento General de la Inspección de los Tributos).

«En los expedientes relativos a las actuaciones que se remiten al Ministerio Fiscal o a la jurisdicción competente, habrá de incorporarse tanto el informe de la Unidad de Coordinación cuando el mismo se haya evacuado (dado que tal informe no es preceptivo), como el del funcionario competente a que se refiere el artículo 5.º 2 del Real Decreto 1930/1998» (cfr. Cuestión General Segunda, Regla 4.<sup>a</sup> –«Incorporación de informes»– de la citada Instrucción 1/1999).

<sup>303</sup> Terminología de MORILLO MÉNDEZ. *Vid.* de este autor *Procedimientos ante la Administración Tributaria (Doctrina, Jurisprudencia, Formularios y Legislación)*, op. cit., pág. 592 (pág. 806 de la 2.ª Edición, 1999); *Infracciones, sanciones tributarias y delitos contra la Hacienda Pública*, op. cit., pág. 277.

<sup>304</sup> BERMEJO RAMOS se ha mostrado muy crítico:

“No parece posible que una vez que el órgano competente –la Inspección– (además conocedor inmediato de la realidad de los hechos) haya apreciado «acciones u omisiones que pudieran ser constitutivas de los delitos contra la Hacienda Pública» (art. 66.1) sea otro órgano administrativo el que decida si se practica o no la denuncia. Se opina, según el art. 262 LECrim., que cuando alguien, en el ejercicio del cargo, aprecia indicios de delito debe denunciarlo y las valoraciones adicionales sobre la cuestión sólo pueden provenir de la Fiscalía u órgano jurisdiccional competente.”

*Vid.* BERMEJO RAMOS, J., «La apreciación de los indicios de comisión del delito fiscal por la Administración tributaria ante la nueva regulación de los delitos contra la Hacienda Pública por la Ley Orgánica 6/95 de 29 de junio», en ARAGONÉS BELTRÁN, E. (Coord.), *Nueva regulación del delito fiscal y contra la Seguridad Social (Ley Orgánica 6/1995, de 29 de junio)*, Mutual Cyclops, Barcelona, 1995, nota núm. 3, págs. 52-53.

<sup>305</sup> Dispone el artículo 5, apartado 2, párrafo primero, del Real Decreto 1930/1998, de 11 de septiembre:

«(...) los Jefes de las Unidades Administrativas competentes remitirán a los Delegados especiales de la Agencia Estatal de Administración Tributaria o a los Directores de Departamento correspondientes todas las actuaciones practicadas y diligencias incoadas con el informe del funcionario competente sobre la presunta concurrencia en los hechos de los elementos constitutivos de delito contra la Hacienda Pública.»

Señala la Cuestión General Segunda («Procedimiento sancionador administrativo y delitos contra la Hacienda Pública»), Regla 2.<sup>a</sup> («Momento del envío del expediente»), párrafo segundo, de la Instrucción 1/1999, de 16 de julio, de 1999, del Director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria, que el Inspector regional correspondiente o, en su caso, el Jefe de la Oficina Nacional de Inspección «remitirán a los Delegados Especiales de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) o al Director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria todas las actuaciones practicadas y diligencias incoadas, junto con el informe al que se refiere el artículo 5.º 2 del Real Decreto 1930/1998 y el apartado anterior de las presentes Instrucciones».

Ciertamente, en el ámbito periférico corresponde a los Delegados Especiales acordar ya sea la continuación de las actuaciones administrativas (el Delegado de que se trate deberá motivar su acuerdo y devolver el expediente a la Inspección de procedencia), ya la remisión de lo actuado al Ministerio Público o, en su caso, el paso del tanto de culpa a los tribunales de lo penal; y por lo que respecta a la esfera central, insistimos en que compete dicho acuerdo al Director del Departamento de Inspección<sup>306</sup>. Para ello, podrán contar con los informes consultivos de los Servicios Jurídicos del Estado y de la Unidad Central de Coordinación en materia de delitos contra la Hacienda Pública<sup>307</sup>; informes que, en ningún caso, tienen carácter vinculante.

Si el Director del Departamento de Inspección o el Delegado Especial de que se trate acuerdan el paso del tanto de culpa a los tribunales o el traslado del expediente al Ministerio Fiscal<sup>308</sup>

<sup>306</sup> Establece el artículo 5, apartado 2, párrafo segundo, del Real Decreto 1930/1998:

«Los Delegados especiales de la Agencia Estatal de Administración Tributaria y los Directores de Departamento pasarán las actuaciones a la jurisdicción competente o acordarán de forma motivada la continuación de las actuaciones administrativas.»

El artículo 66, apartado 3, del Real Decreto 939/1986, de 25 de abril, preceptúa, en sus dos primeros párrafos:

«La Inspección de los Tributos pasará el tanto de culpa al órgano judicial competente o remitirá las actuaciones al Ministerio Fiscal a través de los Directores generales o Delegados de Hacienda especiales correspondientes, según la naturaleza del órgano actuante.

Los Delegados de Hacienda especiales y los Directores generales remitirán las actuaciones o acordarán de forma motivada la continuación de las actuaciones administrativas.

(...»

<sup>307</sup> BERMEJO RAMOS señalaba en 1989, por lo que se refiere a la «esfera de la Administración Periférica de la Hacienda Pública»: «En todo caso, antes de remitir el informe a la jurisdicción competente, el Delegado de Hacienda requerirá, a través de la Unidad de Vigilancia y Represión del Fraude Fiscal, informe consultivo de los Servicios Jurídicos del Estado; ello junto con el contenido del informe de Inspección (...) constituyen los elementos de juicio que finalmente informan la decisión del Delegado de Hacienda Especial». En 1991, dicho autor escribió al respecto: «En todo caso, antes de remitir el informe a la jurisdicción competente, el Delegado de Hacienda podrá requerir informe a la Unidad Especial de Vigilancia y Represión del Fraude Fiscal o a cualquier otro órgano de asesoramiento».

En cuanto a la «esfera de la Administración Central», dentro del «ámbito de la Oficina Nacional de Inspección», BERMEJO RAMOS tiene escrito:

«Como elementos de juicio, cuenta el D.G. con el informe de la ONI, el de los Servicios Jurídicos del Estado y las valoraciones que haya efectuado el Subdirector General de Inspección Centralizada.»

Y por lo que respecta al «ámbito de la Unidad de Vigilancia y Represión del Fraude Fiscal», dentro también de la «esfera de la Administración Central», apuntaba, asimismo, dicho autor que los Servicios Jurídicos del Estado emitirán un «informe consultivo en todos los expedientes».

Vid. BERMEJO RAMOS, J., «La Administración Tributaria y los delitos contra la Hacienda Pública», *op. cit.*, págs. 116, 119, 120; «El delito fiscal: aspectos procedimentales», *op. cit.*, págs. 67-68).

Vid. también, de fecha más reciente, COLLADO Y URRITA, P., *La actuación de la Inspección Financiera y Tributaria en la instrucción del proceso por delito fiscal*, *op. cit.*, págs. 75-76.

<sup>308</sup> Una vez que se ha procedido al traslado del expediente al Ministerio Público, éste interpondrá querrela ante los tribunales de lo penal («[...] el Ministerio Fiscal tiende a que «el tanto de culpa» que le pasa la Administración sea, en realidad, el equivalente de una querrela elaborada por la Administración» –GARCÍA AÑOVEROS, J., «Los poderes de comprobación, la actividad de liquidación y la discrecionalidad de la Administración Financiera», *op. cit.*, pág. 613–), salvo que no aprecie indicios racionales de delito, en cuyo caso procederá a devolver dicho expediente. Y «si el propio Fiscal tiene conocimiento de hechos que pudieran ser constitutivos de delito fiscal, interpondrá una denuncia ante el Juzgado de Instrucción (o querrela, si conoce exactamente quienes son los autores, y la cuantía de su responsabilidad)». Pero insistimos: es posible que la Administración acuda directamente a la jurisdicción penal ante presuntos delitos de esa naturaleza; puede denunciarlos o querrellarse. Vid.

(usualmente se procederá a dicho traslado<sup>309</sup>), ello se ha de notificar con carácter previo al interresado<sup>310</sup>. Sobre el contenido de esta notificación señala MORILLO MÉNDEZ en 2000:

---

MONTALVO SANTAMARÍA, M., *Cómo actuar ante la Inspección de Hacienda*, CISSPRAXIS, Valencia, 2000, pág. 304. Artículos 113.2 de la Ley General Tributaria de 1963, 95.3 de la Ley General Tributaria de 2003.

Las vías mencionadas están presentes en el artículo 305.4 del Código Penal de 1995 («Quedaría exento de responsabilidad penal el que regularice su situación tributaria [...] antes de que el Ministerio Fiscal, el Abogado del Estado o el representante procesal de la Administración autonómica, foral o local de que se trate, interponga querrela o denuncia contra aquél dirigida, o cuando el Ministerio Fiscal o el Juez de Instrucción realicen actuaciones que le permitan tener conocimiento formal de la iniciación de las diligencias»).

La posibilidad de impugnar el paso del tanto de culpa ha sido defendida por JORDANA DE POZAS GONZÁLEZ y LESMES SERRANO: «aunque se trata de un acto de trámite –escribieron estos autores en 1988–, es susceptible de impugnación según el artículo 37 de la Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa de 27 de diciembre de 1956, porque implica suspender la continuación de la vía administrativa» («El Ministerio Fiscal ante los delitos contra la Hacienda Pública», *op. cit.*, págs. 103-104).

Pero, como vamos a ver, los órganos jurisdiccionales no han secundado la impugnación del paso del tanto de culpa. Haremos referencia, asimismo en este sentido, a una resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central.

En 1989, HERNÁNDEZ MARTÍN sintetizaba la postura (favorable a la Administración) de la Audiencia Nacional sobre la impugnación de los actos administrativos previos a la incoación del procedimiento penal, extractando algunas citas de las Sentencias de 9 y 22 de septiembre de 1988. «La misma Audiencia –escribía dicho autor– se ha pronunciado ya varias veces en el sentido de que la remisión de actuaciones a la Justicia penal “no significa que al particular afectado se le prive del derecho a la tutela efectiva, pues lo que ocurre es que esa tutela efectiva habrá de tener lugar en el proceso penal”». Además, la Audiencia Nacional negaba carácter incriminatorio a la intervención de la Unidad de Vigilancia y Represión del Fraude Fiscal, «pues la actuación sigue siendo –señalaba dicho órgano jurisdiccional– la de unos actos de investigación sometidos en todo caso a la apreciación final de un Tribunal». *Vid.* HERNÁNDEZ MARTÍN, V., «Problemas procesales del delito contra la Hacienda Pública», *op. cit.*, pág. 95.

El Tribunal Supremo ha establecido en Sentencia de 4 de julio de 1996 (R.A. 8600) [aunque dictada en materia de contrabando, su doctrina es aplicable a los supuestos de delito fiscal –RAMÍREZ GÓMEZ, S., *El principio ne bis in idem en el ámbito tributario (Aspectos sustantivos y procedimentales)*, *op. cit.*, pág. 148–] que el «acto de inhibición a favor de la Jurisdicción Penal» no es recurrible en vía económico-administrativa, “ni por supuesto, en vía contencioso-administrativa, porque tal acto de inhibición, por ser precisamente a favor de la Jurisdicción Penal, es realmente una denuncia obligatoria, en «interest rei publicae», que la Administración Pública hace al Órgano competente del Orden Jurisdiccional Penal, la cual, obviamente, no puede ser recurrida ni en vía administrativa, ni en la vía jurisdiccional contencioso-administrativa” (Fundamento de Derecho 3°).

También hemos de aludir a la Sentencia del Tribunal Supremo de 22 de abril de 2000 (R.A. 3027). Ante la remisión al Ministerio Fiscal de las actuaciones practicadas por la Inspección de Hacienda, la sociedad anónima a la que se referían dirigió un escrito al Área de Servicios Especiales y Auditorías de la Agencia Estatal de Administración Tributaria; se pedía la declaración de nulidad de lo actuado por la Inspección y, subsidiariamente, que se diese traslado a dicha sociedad de la remisión de antecedentes al Ministerio Público. No se dictó resolución expresa, y la sociedad anónima en cuestión interpuso recurso contencioso-administrativo ante el Tribunal Superior de Justicia de Madrid contra el acto presunto; este órgano declaró inadmisibles el recurso en su Sentencia de 11 de mayo de 1995 (Rec. n° 2925/1994), y la sociedad a la que nos referimos acudió al Tribunal Supremo. El pronunciamiento que nos ocupa resuelve el recurso de casación interpuesto frente a la citada Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid; la recurrente alegaba infracción de los artículos 9, 24 y 103 de la Constitución, y de los artículos 1 del Real Decreto Legislativo 2795/1980, de 12 de diciembre, y 2 del Real Decreto 1999/1981, de 20 de agosto. Según el Fundamento de Derecho 3.º de la resolución que comentamos, «la sentencia recurrida no solamente no ha infringido ninguno de los preceptos que se indican sino que, por el contrario, ha dado exacto cumplimiento a los preceptos aplicables del ordenamiento». Señala el Tribunal que la remisión de antecedentes al Ministerio Fiscal ante presuntos delitos públicos es un deber impuesto «taxativamente» a la Inspección tributaria por el artículo 7.4 del Real Decreto 939/1986, de 25 de abril. Este mismo Fundamento Jurídico nos indica que tal remisión «no es un acto definitivo en el sentido que el ordenamiento utiliza para dar lugar a la admisión de recursos, sino un simple acto de trámite». Por último, señala también dicho Fundamento que «los actos de gestión no pueden ser objeto de recurso contencioso-administrativo sin que previa-

«Lo que el RD 1930/1998 (art. 5.1) establece como inexcusable es que, antes de la remisión del expediente a las autoridades judiciales se realice “notificación al interesado”. El contenido de esta

mente se haya agotado la vía administrativa, interponiendo la correspondiente reclamación económico-administrativa». El Tribunal Supremo desestima todos los motivos del recurso.

Llamamos la atención sobre la necesidad de que el acto de gestión recurrido haya agotado la vía administrativa. La Sentencia que comentamos nos lleva a recordar otra anterior; y ello por la doctrina que de la consideración de ambas corresponda extraer. Se trata, concretamente, de la Sentencia pronunciada por la Audiencia Nacional el 7 de marzo de 1989, en materia de impugnación de actos administrativos dictados ante posibles delitos tributarios. Dicho órgano jurisdiccional resolvía el recurso (núm. 26624) interpuesto frente a la Resolución del Área de Servicios Especiales y Auditorías, de la Subdirección de Inspección Centralizada, del Ministerio de Economía y Hacienda, de 4 de junio de 1986; resolución que desestimaba una petición de nulidad de actuaciones seguidas en la Unidad de Vigilancia y Represión del Fraude Fiscal. Pues bien, frente al criterio del Letrado del Estado, que consideraba inadmisibles el recurso, al ser de trámite el acto impugnado, la Audiencia Nacional puntualiza en el Fundamento de Derecho 2.º: «Por encima de la pura denominación y apariencia de los actos, ha de atenderse a su contenido. Y lo cierto es que el interesado planteó, y, sobre todo, la Administración decidió motivos de impugnación propios de la impugnación del acto final (v.g. si el órgano que conocía del expediente había sido legalmente creado, si la actuación de la Unidad Especial de Vigilancia y Represión del Fraude Fiscal exige acuerdo de la Dirección General de Inspección Financiera y Tributaria, si tal Unidad puede actuar respecto de ejercicios anteriores a su creación, hasta dónde alcanza el deber de colaboración con la Administración Tributaria en relación con el secreto profesional, etc.); la Audiencia Nacional señala que «planteados y resueltos [tales motivos] por la vía de solicitud de nulidad de actuaciones, han de permitir también en tal caso su revisión jurisdiccional».

Sobre la impugnación del paso del tanto de culpa, se ha de tener en cuenta asimismo que, según el Tribunal Económico-Administrativo Central en su Resolución de 24 de junio de 1998, Vocalía 5ª, R.G. 1129/1998, Fundamento de Derecho 2.º, el acuerdo de remisión del expediente al Ministerio Público «viene a constituir, en la práctica, una denuncia fundada en la existencia de indicios racionales de un presunto delito contra la Hacienda Pública, y ha de considerarse como un acto propio del procedimiento penal, perteneciente a éste y excluido, en consecuencia, del ámbito de la vía económico-administrativa».

Tampoco se han estimado aquellos recursos en los que se ha invocado la vulneración de derechos fundamentales. Sirvan como ejemplo las Sentencias del Tribunal Supremo de 24 de febrero de 1989 (R.A. 1149) –se alegaban, entre otros, el derecho de igualdad del artículo 14 de la Constitución y los derechos del artículo 24.2 a ser informado de la acusación y a un proceso con todas garantías–, o de 12 de junio, también de 1989 (R.A. 4379) –se invocaban los derechos del artículo 24 de la Constitución al Juez ordinario predeterminado por la Ley, a la presunción de inocencia, a la contradicción en un proceso público, así como también el derecho a la defensa–. Con anterioridad, la Audiencia Nacional, en Sentencia de 28 de enero de 1988 (proceso seguido por la vía de la Ley 62/1978, de Protección de Derechos Fundamentales), rechazaba la vulneración de los artículos 14 y 24 de la Constitución. En relación con el primero de ellos, se argumentaba que se respeta el derecho a la igualdad cuando se da un trato diferenciado a todos aquellos contribuyentes que no se encuentran en una misma situación; y respecto a la invocación del artículo 24, el Tribunal lamenta la «alegría y carencia de fundamento» con la que, a su juicio, se habría alegado este precepto hasta la fecha, «venga o no al caso y normalmente cuando se carece de otros argumentos» (ha señalado estos aspectos de la citada Sentencia de la Audiencia Nacional HERNÁNDEZ MARTÍN, V., «Problemas procesales del delito contra la Hacienda Pública», *op. cit.*, págs. 95-96).

Admitiendo la posibilidad de impugnar el paso del tanto de culpa, los resultados que de ello pudieran derivarse no afectarían, en principio, al correspondiente proceso penal. Las actuaciones llevadas a cabo en el mismo no tendrían por qué resentirse. Señalaba en 1989 HERNÁNDEZ MARTÍN que «la acción penal no puede estar subordinada al cumplimiento de determinados trámites administrativos, ni a su corrección». Este autor invoca al respecto la Sentencia del Tribunal Constitucional 160/1988, de 19 de septiembre, relativa a la orden administrativa de paralización de determinada obra. El recurrente en amparo, condenado penalmente por resistencia y desobediencia a la autoridad, alegaba a favor de su pretensión defectos formales en las notificaciones practicadas; pero, como los órganos jurisdiccionales ordinarios, el Constitucional consideró irrelevantes tales vicios, a efectos de responsabilidad penal. Concluye HERNÁNDEZ MARTÍN: «Así, si en este caso los defectos de procedimiento no obstan a la comisión y perseguibilidad del delito, menos obstarán en el caso del delito contra la Hacienda Pública, en que la actividad delictiva es previa, y no posterior, al expediente de investigación». Señala, además, este autor que «el acceso a los Tribunales es un derecho fundamental derivado o implícito en el de tutela judicial efectiva, y la Administración del Estado, como cualquier otra persona física o jurídica posee ese derecho fundamental, frente a cuyo ejercicio no cabe oponer



notificación no lo especifica; se desconoce, por tanto, si debe contener una copia de todo lo actuado y remitido, o basta con indicarle el hecho de que, estimada la presunción de existencia de delito, se remiten a los Tribunales a sus efectos y de ello se le da cuenta, para cumplir dicho precepto. Parece que, estando garantizados los derechos del interesado en el ámbito judicial, de modo que en su momento recibirá la notificación de puesta de manifiesto del expediente y podrá ejercer cuantas acciones de defensa le competan procesalmente, no será necesario remitirle toda una documentación previa, que eventualmente podría ser devuelta por el Ministerio Fiscal, en el caso de que no aprecie indicios racionales de comisión de delito contra la Hacienda Pública, no siendo necesario notificar otra cosa que *el hecho de la apreciación presuntiva y de la remisión del expediente.*<sup>311</sup>

Por lo que respecta a la necesidad de notificar al interesado el paso del tanto de culpa, recogemos a continuación un interesante fragmento del Informe sobre el Borrador del Anteproyecto de la que, finalmente, ha sido Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria:

---

defectos procedimentales de formación de la voluntad». Vid. HERNÁNDEZ MARTÍN, V., «Problemas procesales del delito contra la Hacienda Pública», *op. cit.*, págs. 96-97). Vid. también en la misma línea RAMÍREZ GÓMEZ, S., *El principio ne bis in idem en materia tributaria (Aspectos sustantivos y procedimentales)*, *op. cit.*, pág. 148.

En el Informe sobre el Borrador del Anteproyecto de la nueva Ley General Tributaria se advierte, respecto a la notificación al interesado del «acuerdo por el que la Administración tributaria estima que la conducta de aquél pudiera ser constitutiva de delito y pasa el tanto de culpa a la jurisdicción penal»: «Es preciso aclarar que no nos encontramos ante un verdadero acto administrativo que el interesado pueda recurrir, lo que resultaría contrario a la prejudicialidad penal existente en esta materia». Cfr. dicho Informe, Comisión para el estudio del borrador del Anteproyecto de la nueva Ley General Tributaria, Ministerio de Hacienda, Secretaría de Estado de Hacienda, pág. 71.

<sup>309</sup> MORILLO MÉNDEZ, A., *Infracciones, sanciones tributarias y delitos contra la Hacienda Pública*, *op. cit.*, pág. 277.

<sup>310</sup> Dispone el artículo 5.1 del Real Decreto 1930/1998, que desarrolla el régimen sancionador tributario: «En los supuestos en que la Administración tributaria estime que las infracciones cometidas pudieran ser constitutivas de los delitos contra la Hacienda Pública regulados en el Código Penal, pasará, previa notificación al interesado, el tanto de culpa a la jurisdicción competente (...)» –la cursiva es nuestra–.

Se establece en la Cuestión General Segunda («Procedimiento sancionador administrativo y delitos contra la Hacienda Pública»), Regla 2.<sup>a</sup> («Momento del envío del expediente»), párrafo primero, de la Instrucción 1/1999, de 16 de julio, del Director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria: «El envío del expediente se realizará, previa notificación al interesado, en el momento en que se aprecie la posible existencia de delito (...)» –la cursiva es nuestra–. Y también dentro de la Cuestión General Segunda, la Regla 5.<sup>a</sup> («Notificación al interesado») preceptúa (la cursiva es nuestra): «De conformidad con el artículo 5.º 1 del Real Decreto 1930/1998, antes de que se produzca el envío del expediente a la jurisdicción competente o al Ministerio Fiscal, es necesario notificar al contribuyente tal envío. Dado que el envío se acuerda por los Delegados Especiales de la AEAT o el Director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria, será cuando tal acuerdo exista, pero siempre antes del envío, cuando esta notificación tenga lugar».

Recordaba RAMÍREZ GÓMEZ en 2000, que, antes de que viera la luz el Real Decreto 1930/1998, la doctrina había criticado que la normativa en vigor no previera explícitamente la comunicación al obligado tributario del paso del tanto de culpa. Pero afirma dicho autor que ni su falta, ni tampoco la de audiencia impiden que tenga lugar el proceso penal; RAMÍREZ GÓMEZ alude, en este sentido, a la Sentencia de la Audiencia Provincial de Palencia de 10 de febrero de 1997, en la que, a efectos del proceso penal, se considera (y reproducimos texto literal de dicho pronunciamiento) «absolutamente irrelevante que la Administración Tributaria no notificara al contribuyente (...) su decisión de remitir las actuaciones al Ministerio Fiscal». Vid. RAMÍREZ GÓMEZ, S., *El principio ne bis in idem en el ámbito tributario (Aspectos sustantivos y procedimentales)*, *op. cit.*, págs. 146-147.

<sup>311</sup> Cfr. MORILLO MÉNDEZ, A., *Infracciones, sanciones tributarias y delitos contra la Hacienda Pública*, *op. cit.*, pág. 277.

Se echa en falta, además, una concreción de la incidencia que, sobre la defensa de los derechos del obligado tributario, pueda tener el retraso en la notificación –lo señala el Informe para la reforma de la Ley General Tributaria, *cit.*; vid. pág. 206–.

«(...) [el Borrador] contiene una novedad: la obligación de notificar al interesado el acuerdo por el que la Administración tributaria estima que la conducta de aquél pudiera ser constitutiva de delito y pasa el tanto de culpa a la jurisdicción penal. Sin embargo, se trata de una novedad relativa, ya que dicha obligación se encuentra regulada, actualmente, en el art. 5 del Real Decreto 1930/1998, de 11 de septiembre, por el que se desarrolla el régimen sancionador tributario (...). En este sentido, su elevación de rango se compecede mejor con la verdadera finalidad del precepto, que no es otra que la de salvaguardar los derechos del sujeto infractor, informándole del posible inicio de actuaciones penales.»<sup>312</sup>

En la tramitación parlamentaria de la Ley 25/1995, de 20 de julio, de modificación parcial de la Ley General Tributaria de 1963, la necesidad de practicar la comunicación a la que nos referimos pudo haber quedado ligada a la apertura de un plazo de alegaciones frente a la apreciación administrativa de indicios de delitos contra la Hacienda Pública<sup>313</sup>; pero las enmiendas que recogían esta propuesta no cuajaron.

Actualmente, el artículo 180.1 de la Ley establece que la Administración tributaria «pasará el tanto de culpa a la jurisdicción competente o remitirá el expediente al Ministerio Fiscal, *previa audiencia al interesado*»<sup>314</sup>. Y, a nuestro juicio, el obligado tributario ha de estar en condiciones de poder alegar cuanto a su derecho convenga, considerando, pues, todo lo actuado.

Es necesario, sin duda, que se de audiencia al interesado antes de remitir el expediente al Ministerio Fiscal o de pasar el tanto de culpa<sup>315</sup>. Puesto que vigente la reforma intro-

<sup>312</sup> Informe sobre el Borrador del Anteproyecto de la nueva Ley General Tributaria, cit., págs. 70-71.

<sup>313</sup> La enmienda número 127 presentada por el Grupo Parlamentario Catalán (*Convergència i Unió*) al Proyecto de la que luego fue Ley 25/1995, de 20 de julio, de modificación parcial de la Ley General Tributaria, proponía la siguiente redacción para el artículo 77.6 (Boletín Oficial de las Cortes Generales, Congreso de los Diputados, V Legislatura, Serie A –Proyectos de Ley–, núm. 92-7, 15 de marzo de 1995, págs. 67-68):

«En los supuestos en que, al parecer de la Administración, las infracciones pudieran ser constitutivas de delitos contra la Hacienda Pública estatal, regulados en el Código Penal, se remitirá el expediente a la Comisión de Infracciones Fiscales, para que ésta, *previa puesta de manifiesto del mismo al interesado para que formule en un plazo máximo de treinta días las alegaciones que estime convenientes*, emita su preceptivo dictamen acerca de la apreciación de la Administración. Si el dictamen de la Comisión estuviera de acuerdo con el parecer de la Administración, ésta pasará el tanto de culpa a la jurisdicción competente y se abstendrá de seguir el procedimiento sancionador mientras la autoridad judicial no dicte sentencia firme tenga lugar el sobreseimiento o archivo de las actuaciones o se produzca la devolución del expediente por el Ministerio Fiscal. Si el dictamen de la Comisión estuviera en desacuerdo con la relevancia penal de los hechos, la Administración continuará el expediente administrativo sancionador de acuerdo con los hechos contenidos en el mismo.» (La cursiva es nuestra.)

A su vez, la enmienda número 190, firmada por el Grupo Parlamentario Popular, proponía la siguiente redacción –recogemos únicamente el primer inciso de la propuesta– (Boletín Oficial de las Cortes Generales, Congreso de los Diputados, V Legislatura, Serie A –Proyectos de Ley–, núm. 92-7, 15 de marzo de 1995, pág. 90):

«En los supuestos en que la Administración Tributaria estime que las infracciones pudieran ser constitutivas de los delitos contra la Hacienda Pública, *dará traslado del expediente al contribuyente para que pueda efectuar alegaciones* y, en su caso, pasará el tanto de culpa a la jurisdicción competente, absteniéndose de seguir el procedimiento administrativo mientras la autoridad judicial no dicte resolución firme o se produzca la devolución del expediente por el Ministerio Fiscal.» (La cursiva es nuestra.)

<sup>314</sup> La cursiva es nuestra.

<sup>315</sup> En 1997, MARTÍN QUERALT considera razonable «que el interesado exija la observancia del trámite de audiencia y la posibilidad de que se le permita formular alegaciones ante el órgano competente para la remisión del expediente al Ministerio Fiscal» (vid. MARTÍN QUERALT, J., «Escribir en el agua...», *Tribuna Fiscal*, núm. 85, 1997, pág. 4).

ducida en materia de delito fiscal por la Ley 50/1977, era preciso agotar la vía administrativa antes de que la Administración (única legitimada al efecto) promoviera el ejercicio de la acción penal, se dijo que esta posible audiencia a la que nos referimos, además de no ser preceptiva, tampoco parecía necesaria, ya que el obligado tributario «tuvo en su día diversos momentos de efectuar alegaciones hasta que la actuación administrativa ganó firmeza»<sup>316</sup>. Esa justificación dada a la referida falta de audiencia pierde toda virtualidad a raíz de la supresión, en 1985, del requisito de la prejudicialidad administrativa necesaria.

Por lo que respecta a ese momento procedimental en el que la Administración se inhibe, resultan de interés las apreciaciones hechas por la Unidad Central de Coordinación en materia de Delitos contra la Hacienda Pública (Nota de Coordinación 2/99):

«Tras el acuerdo de remisión, el órgano inspector debe efectuar la notificación al interesado a que se refiere el art. 5.1 del RD 1930/98. Esta notificación es precisa para poner en su conocimiento que se ha dado una causa de interrupción justificada de las actuaciones, teniendo efectos vitales para mantener interrumpida la prescripción administrativa. De ahí la importancia de que se haga respetando la doble cadencia temporal derivada del art. 29 de la Ley 1/98: 1) Antes de que transcurran seis meses desde la última actuación documentada con el sujeto pasivo, y 2) Antes de que se exceda el plazo de un año de duración máxima de las actuaciones. En caso contrario, las actuaciones desarrolladas perderían su efecto interruptivo de la prescripción, conforme establece el art. 29.3 de la Ley 1/1998. Y hay otra razón más para que todo este procedimiento se desarrolle siempre con la máxima celeridad: si por decisión del Ministerio Fiscal o de la Autoridad Judicial el expediente volviera a la vía administrativa, la tramitación sólo podrá continuar por el tiempo que reste respecto del plazo de duración de las actuaciones.»<sup>317</sup>

Puesto que, si el expediente volviera a la vía administrativa, el cómputo del plazo total de doce meses para las actuaciones inspectoras (introducido por el artículo 29 de la

---

Por su parte, la Unidad Central de Coordinación en materia de delitos contra la Hacienda Pública ha rechazado la hipótesis de que la Inspección de los Tributos no pueda entrar a valorar las alegaciones formuladas en el trámite de audiencia, por los interesados, convirtiéndose así, aquélla, en un mero vehículo transmisor ante el Delegado Especial correspondiente o el Director del Departamento de Inspección.

<sup>316</sup> Cfr. DEL POZO LÓPEZ, J.; ARNAU ZOROA, F., «Anotaciones sobre el delito fiscal», *op. cit.*, pág. 441.

<sup>317</sup> En la Nota de Coordinación 1-95 de la desaparecida Unidad Especial de Vigilancia y Represión del Fraude Fiscal se incluyeron también previsiones de carácter temporal:

«(...) sería conveniente, dentro del grado de flexibilidad que deberá observarse caso a caso, cumplir con los trámites previstos con arreglo a los siguientes plazos de tiempo:

a) Trámite de valoración por el Inspector Actuario e Inspector Jefe:

Abierto, condicionado por el curso de las actuaciones.

b) Trámites en la U.R.I. especializada:

– Supuestos del apartado 3.2°.a) [“Que, sin lugar a dudas, no se den elementos suficientes para poder apreciar indicios delictivos”]: plazo máximo de 15 días desde su recepción en la U.R.I.

– Supuestos del apartado 3.2°.b) [“Que se aprecie, sin lugar a dudas, la existencia de indicios racionales de delito”]: plazo máximo de 10 días desde su recepción hasta la comunicación al Inspector-Jefe Regional.

– Supuestos del apartado 3.2°.c) [“Que de la valoración a efectuar por la U.R.I. especializada surjan dudas acerca de la existencia o no de responsabilidad penal”]: plazo máximo de 10 días desde su recepción hasta la comunicación a la Unidad de Vigilancia y Represión del Fraude Fiscal.

c) Trámites en la Unidad de Vigilancia y Represión del Fraude Fiscal:

– Supuestos del apartado 3.2°.b): plazo máximo de 10 días desde su recepción por la Unidad para realizar, eventualmente, las indicaciones oportunas o el acuerdo con lo actuado.

– Supuestos del ap. 3.2°.c): plazo máximo de 15 días para la remisión de informe desde la recepción del expediente en la Unidad.»

Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes –*vid.* artículo 150 de la nueva Ley General Tributaria–) «puede verse –en palabras del *Informe para la reforma de la Ley General Tributaria* (2001)– muy reducido e incluso haber transcurrido un tiempo largo desde que se suspendieron las actuaciones por haberse estimado el posible delito», no es extraño que dicho *Informe* aluda a la existencia de «miembros de la Comisión que proponen que se reinicien las actuaciones, reconociéndose en la Ley que se computará el plazo de doce meses nuevamente». Y continúa el *Informe*: «Otra cuestión es su incidencia en la prescripción. Parte de los miembros de la Comisión sostienen que la iniciación de actuaciones judiciales, cuando media delito, interrumpe el plazo de prescripción de cuatro años del derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria. Por ello, se propone que se recoja en la futura Ley, como causa de interrupción de la prescripción, modificando el actual art. 66 de la LGT»<sup>318</sup>.

Pues bien, según el artículo 68.1, letra b), de la Ley General Tributaria de 2003, «el plazo de prescripción del derecho a que se refiere el párrafo a) del artículo 66 [“el derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación”]» queda interrumpido «por la remisión del tanto de culpa a la jurisdicción penal o por la presentación de denuncia ante el Ministerio Fiscal, así como por la recepción de la comunicación de un órgano jurisdiccional en la que se ordene la paralización del procedimiento administrativo en curso». Y en el número 6 se establece que «cuando el plazo de prescripción se hubiera interrumpido por la interposición del recurso ante la jurisdicción contencioso-administrativa, por el ejercicio de acciones civiles o penales, por la remisión del tanto de culpa a la jurisdicción competente o la presentación de denuncia ante el Ministerio Fiscal o por la recepción de una comunicación judicial de paralización del procedimiento, el cómputo del plazo de prescripción se iniciará de nuevo cuando la Administración tributaria reciba la notificación de la resolución firme que ponga fin al proceso judicial o que levante la paralización, o cuando se reciba la notificación del Ministerio Fiscal devolviendo el expediente».

En el artículo 150 de la nueva Ley General Tributaria se lee:

«4. Cuando se pase el tanto de culpa a la jurisdicción competente o se remita el expediente al Ministerio Fiscal de acuerdo con lo previsto en el apartado 1 del artículo 180 de esta ley, dicho traslado producirá los siguientes efectos respecto al plazo de duración [de 12 meses] de las actuaciones inspectoras:

a) Se considerará como un supuesto de interrupción justificada del cómputo del plazo de dichas actuaciones.

b) Se considerará como causa que posibilita la ampliación de plazo [por otro período que no podrá exceder de 12], de acuerdo con lo dispuesto en el apartado 1 de este artículo, en el supuesto de que el procedimiento administrativo debiera continuar por haberse producido alguno de los motivos a los que se refiere el apartado 1 del artículo 180 de esta ley.

5. Cuando una resolución judicial o económico-administrativa ordene la retroacción de las actuaciones inspectoras, éstas deberán finalizar en el período que reste desde el momento al que se retrotraigan las actuaciones hasta la conclusión del plazo al que se refiere el apartado 1 de este artículo o en seis meses, si aquel período fuera inferior. El citado plazo se computará desde la recepción del expediente por el órgano competente para ejecutar la resolución.

Lo dispuesto en el párrafo anterior también se aplicará a los procedimientos administrativos en los que, con posterioridad a la ampliación del plazo, se hubiese pasado el tanto de culpa a la jurisdic-

<sup>318</sup> *Vid. Informe para la reforma de la Ley General Tributaria, cit.*, págs. 207-208.

ción competente o se hubiera remitido el expediente al Ministerio Fiscal y debieran continuar por haberse producido alguno de los motivos a que se refiere el apartado 1 del artículo 180 de esta ley. En este caso, el citado plazo se computará desde la recepción de la resolución judicial o del expediente devuelto por el Ministerio Fiscal por el órgano competente que deba continuar el procedimiento.»

Téngase en cuenta, asimismo, que según en el artículo 180.1 de la Ley General Tributaria de 2003, último párrafo, «de no haberse apreciado la existencia de delito, la Administración tributaria iniciará o continuará sus actuaciones de acuerdo con los hechos que los tribunales hubieran considerado probados, y se reanudará el cómputo del plazo de prescripción en el punto en el que estaba cuando se suspendió. Las actuaciones administrativas realizadas durante el período de suspensión se tendrán por inexistentes».

Hemos hecho referencia sólo al traslado del expediente a la jurisdicción ordinaria o al Ministerio Público. Ahora bien, aunque inusual es posible el ejercicio de la acción penal por parte de los Servicios Jurídicos<sup>319</sup>.

Si finalmente el Delegado Especial o el Director del Departamento de Inspección no acuerdan que se traslade el expediente al Ministerio Público, ni que se pase el tanto de culpa a la jurisdicción penal, las actuaciones continuarán en sede administrativa. Y necesariamente, deberán motivar este acuerdo<sup>320</sup>.

Conforme a lo establecido en el artículo 77.6 de la Ley General Tributaria de 1963 o en el artículo 180.1 de la Ley General Tributaria de 2003, tanto el traslado del expediente al Ministerio Público como el paso del tanto de culpa a la jurisdicción penal paralizan el procedimiento administrativo<sup>321</sup> de liquidación o sancionador hasta el momento en que se dicte sentencia firme, se sobresean o archiven las actuaciones, o, en su caso, el Ministerio Fiscal devuelva el expediente que le ha sido remitido. No hay duda de que el efecto paralizador previsto en la normativa puede referirse tanto al procedimiento liquidatorio como al sancionador. Y, lógicamente, si el paso del tanto de culpa a la jurisdicción penal o el traslado del expediente al Ministerio Público tuviesen lugar en el transcurso del procedimiento de liquidación, la paralización incidiría también en el ámbito de la represión administrativa de ilícitos tributarios: el procedimiento sancionador no podría iniciarse en tanto en cuanto no se diera alguna de las circunstancias previstas en los referidos preceptos.

---

<sup>319</sup> MARTÍNEZ IZQUIERDO se refirió, cuando finalizaban los años ochenta, a esta posibilidad, «en los supuestos de discrepancia con el criterio del Ministerio Fiscal» –*El Delito Fiscal (Con Legislación y Jurisprudencia)*, op. cit., pág. 83–.

<sup>320</sup> Según el artículo 66.3, párrafo segundo, del Reglamento General de Inspección, «los Delegados de Hacienda especiales y los Directores generales remitirán las actuaciones o acordarán de forma motivada la continuación de las actuaciones administrativas».

En el artículo 5.2, párrafo segundo, del Real Decreto 1930/1998, de 11 de septiembre, Reglamento que desarrolla el régimen sancionador tributario, se dispone: «Los Delegados especiales de la Agencia Estatal de Administración Tributaria y los Directores de Departamento pasarán las actuaciones a la jurisdicción competente o acordarán de forma motivada la continuación de las actuaciones administrativas».

<sup>321</sup> ARIAS VELASCO y SARTORIO ALBALAT hablan de “suspensión del «procedimiento administrativo»” en su obra *Procedimientos tributarios*, Marcial Pons, Madrid, 1996 (vid. pág. 387). Vid. también TORRES ROSELL, N., *La denuncia en el proceso penal*, op. cit., pág. 441. En el artículo 180.1 de la nueva Ley General Tributaria, encontramos el término «suspendido», referido al procedimiento administrativo.

## D) NATURALEZA JURÍDICA DE LA «FASE PREPROCESAL»

### a) La «fase preprocesal» como pretendida parte integrante del procedimiento sancionador

Para MORILLO MÉNDEZ<sup>322</sup>, el «procedimiento en casos de presunción de delito contra la Hacienda Pública», esto es, el conjunto de actuaciones a las que nosotros denominamos fase preprocesal, constituye «un procedimiento atípico, eventualmente terminado con su incoación (es decir, inexistente [en tal supuesto –añade el autor en 1999 y 2000–]), salvo que el expediente se devuelva desde los órganos judiciales para que se continúe o, en su caso, se termine en vía administrativa; casos estos dos últimos en que se producirá la existencia de fase de instrucción (si no la hubieran realizado los órganos judiciales) o su inexistencia, pasando directamente a la de terminación, para resolver de acuerdo con los hechos considerados probados en la instrucción judicial». En estos términos se pronunciaba dicho autor en 1997, y vuelve a hacerlo (prácticamente del mismo modo) en los años 1999 y 2000. Sin embargo, como vamos a ver a continuación, su postura no es idéntica; no puede serlo, tras la reforma tributaria de 1998.

Una vez operada la mencionada reforma, y si hemos entendido bien, a juicio de este autor las actuaciones administrativas realizadas ante presuntos delitos contra la Hacienda Pública formarían parte del procedimiento para la imposición de sanciones tributarias, en el caso de que éste llegara a existir (esto es, cuando se devolviera el expediente para su continuación y/o terminación en vía administrativa), y le darían un carácter atípico. Creemos que ésta es la única interpretación posible a sus palabras, pues la «lógica interna» de la postura de este autor sólo permite afirmar que las actuaciones administrativas desarrolladas ante presuntos delitos contra la Hacienda Pública no existen como procedimiento, una vez que se han realizado, salvo que se entiendan como parte integrante del procedimiento sancionador y éste no pueda tener lugar debido a que se han castigado penalmente los hechos. Además, se ha de tener en cuenta que, dentro de la exposición sistemática de MORILLO MÉNDEZ, el procedimiento administrativo ante presuntos delitos contra la Hacienda Pública se analiza en el bloque correspondiente al procedimiento tributario sancionador. Parece claro que si dichas actuaciones no formaran parte del procedimiento sancionador, la falta de continuación del expediente no tendría por qué determinar la inexistencia de las mismas como integrantes de un procedimiento distinto con entidad propia: el que se ha de desarrollar ante presuntos delitos contra la Hacienda Pública, con el objetivo de preparar una documentación que trasladar, en su caso, al Ministerio Fiscal o a la jurisdicción penal.

Ahora bien, con anterioridad a la reforma del año 1998, de la exposición de MORILLO MÉNDEZ se desprendía que las actuaciones administrativas en cuestión formaban parte de los procedimientos mixtificadas liquidatorio y sancionador, y que era a ellos a los que dichas actuaciones otorgaban carácter atípico. Iremos intercalando en nuestro análisis las reflexiones de MORILLO MÉNDEZ anteriores y posteriores a la reforma de 1998 que evidencian esto que decimos.

---

<sup>322</sup> Vid. MORILLO MÉNDEZ, A., *Procedimientos ante la Administración tributaria (Doctrina, Jurisprudencia, Formularios y Legislación)*, op. cit., págs. 590 y ss. (págs. 805 y ss. de la 2.ª Edición, 1999); *Infracciones, sanciones tributarias y delitos contra la Hacienda Pública*, op. cit., págs. 276 y ss.

Desarrollada la actuación previa al proceso, si en sede penal se alcanza sentencia condenatoria firme «no continúan las actuaciones administrativas a efectos del procedimiento sancionador (inexistencia de éste) –afirma MORILLO MÉNDEZ en el año 2000, reproduciendo sustancialmente lo afirmado en 1997 y 1999–, dado que es de aplicación el principio “*ne bis in idem*” [“non bis in idem” –1997, 1999–]». Pero si la sentencia es absolutoria y firme, «se pasará a la fase de terminación del procedimiento, pues han quedado probados determinados hechos» y sobre esta base se resolverá («si no hubiera quedado probado ninguno, el acuerdo administrativo determinará la improcedencia de imposición de sanción»).

En este último supuesto (sentencia absolutoria y firme), «nos encontraremos –señala dicho autor en 1999 y 2000– con un procedimiento administrativo atípico, puesto que la fase de instrucción se ha desarrollado en vía jurisdiccional. Pero sólo se ha desarrollado a efectos de la calificación de la sanción en el procedimiento administrativo. Porque los hechos trascendentes respecto el procedimiento sancionador ya están fijados, al tratarse de sentencia firme».

La diferencia que encierran las palabras de MORILLO MÉNDEZ antes y después de la reforma de 1998 resulta patente en las afirmaciones que, sobre el mismo supuesto, esto es, sobre las consecuencias, en vía administrativa, de una sentencia judicial firme y absolutoria, recogemos a continuación. «(...) nos encontraremos con un procedimiento administrativo atípico –escribía dicho autor en 1997–, puesto que la fase de instrucción se ha desarrollado en vía jurisdiccional. Pero sólo se ha desarrollado en lo concerniente al procedimiento sancionador, o mejor dicho, a efectos de la calificación de la sanción en el procedimiento liquidatorio. Porque en lo relativo a la regularización de la situación tributaria del contribuyente se instruirán las actas oportunas (en la Dep. de Inspección) o se completará la propuesta con los datos complementarios necesarios (en la de Gestión Tributaria o en la Administración). En cualquier caso, sería inexcusable el trámite de audiencia para todo lo que no afecte a la sanción, dado que los hechos trascendentes respecto del subprocedimiento sancionador ya están fijados, al tratarse de sentencia firme».

Constatamos, pues, que en 1999 y 2000 el discurso ha cambiado; MORILLO MÉNDEZ ha eliminado toda referencia explícita al procedimiento liquidatorio, formalmente separado del procedimiento sancionador a raíz de la reforma de 1998.

Si en sede penal se sobresee la causa, o remitido el expediente al Ministerio Fiscal éste procede a su devolución por no apreciar indicios de delito, «se instruirá el procedimiento en fase administrativa –afirma MORILLO MÉNDEZ antes y después de la reforma–, pasándose después, normalmente, a la fase de terminación». Ahora bien, señala este autor en 1999 y 2000 que, «habiéndose probado previamente los hechos, en este caso estaríamos en el supuesto de tramitación abreviada establecido por el art. 34 RD 1930/1998<sup>323</sup>»; «lo que es importante es la concesión de trámite de audiencia al interesado, en este como en todos los casos».

<sup>323</sup> Artículo 34 del Real Decreto 1930/1998, de 11 de septiembre:

«Cuando al tiempo de iniciarse el expediente sancionador se encontrasen en poder del órgano competente todos los elementos que permitan formular la propuesta de imposición de sanción, ésta se incorporará al acuerdo de iniciación, que se notificará a los interesados, indicándoles la puesta de manifiesto del expediente y concediéndoles un plazo de quince días para que aleguen cuanto consideren conveniente y presenten los documentos, justificantes y pruebas que estimen oportunos, advirtiéndoles que, de no formular alegaciones ni aportar nuevos documentos o elementos de prueba, podrá dictarse la resolución de acuerdo con dicha propuesta.»

En 1997, ante la mixtificación procedimental existente, MORILLO MÉNDEZ afirmaba, en relación con los supuestos de sobreseimiento o simple devolución del Ministerio Fiscal: «Continuará la actuación de la Unidad competente, que realizará los actos de instrucción correspondientes, señaladamente la incoación de actas, informes unidos a éstas, etc. Es decir, los actos de comprobación e investigación procedentes, entre los que se tendrá en cuenta los hechos constitutivos de infracciones y se propondrá la sanción que proceda». Y continuaba: «Si el procedimiento tuviera como finalidad la imposición de multas pecuniarias fijas, podría completarse o no, según procediera; en caso de no proceder, se pasaría directamente a la fase de terminación, reduciéndose también a fase única las de iniciación e instrucción. Lo que es importante es la concesión de trámite de audiencia al interesado; hago hincapié en el supuesto de este procedimiento, puesto que en el de multas proporcionales ya aparecerá recogido en el texto preimpreso del acta».

Siempre según MORILLO MÉNDEZ, «un segundo rasgo de atipicidad [en relación con el «procedimiento en casos de presunción de delito contra la Hacienda Pública»] consiste en que sólo existirá, eventualmente, procedimiento para los órganos dotados de facultades liquidadoras; para los demás, habrá simple remisión de expedientes o documentación a los órganos jurisdiccionales, dada la obligación que de ello tiene toda autoridad y funcionario, so pena de incurrir en el delito tipificado en el art. 408 CP»; en estos términos se ha pronunciado dicho autor antes y después de la reforma de 1998.

En definitiva, se producía y se produce «la necesidad, en todo caso, de poner en conocimiento de los órganos judiciales la existencia de presuntos delitos, cualesquiera que fueren, de los que se tenga conocimiento por razón del cargo u oficio; pero, en el caso de delitos contra la Hacienda Pública, se regulan procedimientos sólo para los órganos liquidadores (de gestión tributaria e inspección)»<sup>324</sup>.

En 1997, cuando (insistimos) los procedimientos de liquidación y sancionador no estaban formalmente separados, señalaba por último MORILLO MÉNDEZ: «(...) un tercer rasgo [de atipicidad] se referiría al supuesto de que el procedimiento, en el caso excepcional, aunque posible, de que tenga por finalidad la imposición de multa pecuniaria fija, siendo sancionador puro, pasaría normalmente a la fase de terminación de manera directa (...)».

Conviene que, llegados a este punto, hagamos una precisión terminológica. La atipicidad a la que alude MORILLO MÉNDEZ ha de entenderse, a nuestro juicio, como especialidad del procedimiento tributario sancionador. Nos basamos en las palabras de GONZÁLEZ NAVARRO sobre procedimientos administrativos generales, o comunes, procedimientos especiales y simples especialidades de tramitación:

«Es sencillamente imposible (...) concebir un único procedimiento común –que abarque la mayor parte de los casos– al que servirían de cohorte una serie más o menos larga de procedimientos especiales. Por el contrario, se hace necesario parcelar los campos y considerar aisladamente los diversos fines a realizar. Y así surgen, por sectores, los distintos procedimientos formalizados. Y, en su caso, las correspondientes especialidades, bien de carácter total, (procedimiento especial, supuesto

---

<sup>324</sup> La versión correspondiente a 1997 y a 1999 del fragmento transcrito no coincide exactamente con la actual, de 2000; leíamos: «(...) se produce la necesidad, en todo caso, de poner en conocimiento de los órganos judiciales la existencia de presuntos delitos, cualesquiera que fueren, de los que se tenga conocimiento por razón del cargo; pero, en el caso de delitos contra la Hacienda Pública, se regulan procedimientos, *eventualmente incompletos*, sólo para los órganos liquidadores (de gestión tributaria e inspección)» –la cursiva es nuestra–.



más bien excepcional) o reducidas a uno o más trámites aislados diferentes, respetando en lo demás el procedimiento formalizado previsto con carácter general.»<sup>325</sup>

A la luz de estas palabras, consideramos que no se puede afirmar, en puridad, que las actuaciones que se desarrollan ante un presunto delito contra la Hacienda Pública otorgan al procedimiento tributario sancionador carácter atípico (sólo impropiamente se les puede dar este calificativo). Es evidente que los procedimientos administrativos pueden presentar singularidades de tramitación; considerando el pensamiento de MORILLO MÉNDEZ, éste sería el caso del procedimiento tributario sancionador, en el supuesto de que tuvieran lugar las actuaciones a las que aludimos.

### b) Un procedimiento con entidad propia

Por nuestra parte, entendemos que las actuaciones administrativas ante presuntos delitos contra la Hacienda Pública no forman parte del procedimiento sancionador, sino que integran un procedimiento tributario con entidad propia, al que hemos denominado fase preprocesal<sup>326</sup>. Ahora bien, estamos convencidos de la naturaleza jurídica represiva del mismo, y es que tiene como objetivo elaborar una documentación que se remitirá en su caso al Ministerio Público o a la jurisdicción penal, documentación que puede tener una importante incidencia en el proceso penal que eventualmente se incoe, o en un hipotético procedimiento tributario sancionador (incluso en un proceso contencioso-administrativo relativo al ámbito sancionador tributario); de ahí la necesidad de que se respete, en el seno de ese procedimiento, el derecho a no autoinculparse. Obviamente, este modo de entender dichas actuaciones salva el problema que suscita considerarlas como parte integrante de un procedimiento sancionador «eventualmente terminado con su iniciación» o, lo que es igual, «inexistente», si no continúa más tarde la tramitación administrativa.

Insistimos en que la reforma de 1998 ha hecho preciso reinterpretar la normativa tributaria. En efecto; antes de dicha reforma, el traslado del expediente al Ministerio Fiscal o el paso del tanto de culpa a la jurisdicción penal implicaba la paralización de los procedimientos mixtificadores inspector y sancionador. A partir de esa reforma, separados formalmente ambos, la previsión de que «la Administración tributaria [...] se abstendrá de seguir el procedimiento administrativo», como ha afirmado MERINO SÁENZ<sup>327</sup> «debe entenderse referida al procedimiento sancionador separado si es con ocasión del mismo cuando se aprecian los indicios de un delito fiscal», ya que en el transcurso de dicho procedimiento

<sup>325</sup> Cfr. GONZÁLEZ NAVARRO, F., Comentario al Título Preliminar de la Ley 30/1992, en GONZÁLEZ PÉREZ, J.; GONZÁLEZ NAVARRO, F., *Comentarios a la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y Procedimiento Administrativo Común (Ley 30/1992, de 26 de noviembre)*, Tomo I, Civitas, Madrid, 1997, pág. 153.

<sup>326</sup> Tengamos presente que «el procedimiento administrativo aparece como una ordenación unitaria de una pluralidad de operaciones expresadas en actos diversos realizados heterogéneamente (por la función, por la naturaleza) por varios sujetos u órganos, operaciones y actos que, no obstante su relativa autonomía, se articulan en orden a la producción de un acto decisorio final [en nuestro caso, el acuerdo del Delegado Especial de la Agencia o del Director del Departamento de Inspección –continuación del expediente por parte de la Administración tributaria, o inhibición de ésta–]» (GARCÍA DE ENTERRÍA, E.; FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ, T.R., *Curso de Derecho Administrativo*, Vol. I, Civitas, Madrid, 1997, pág. 552; la «redacción base» del Capítulo X § II, donde se inserta el texto transcrito, corresponde a GARCÍA DE ENTERRÍA).

<sup>327</sup> MERINO SÁENZ, L., «La Inspección de los Tributos ante el Delito Fiscal», *op. cit.*, pág. 22.

puede incoarse la fase preprocesal; o bien, «si la existencia de los indicios se aprecia con ocasión de otro procedimiento», tal previsión se ha de entender referida al procedimiento de que se trate: será preciso «paralizar las actuaciones y remitir lo actuado al órgano jurisdiccional correspondiente», una vez ultimados los trámites propios de la fase preprocesal<sup>328</sup>.

---

<sup>328</sup> El «borrador de sistema del Derecho tributario formal en la LGT» propuesto por PALAO TABOADA (1992) contempla las actuaciones ante posibles delitos contra la Hacienda Pública dentro del capítulo/sección 3 («La inspección tributaria») del título/capítulo II («Liquidación tributaria»). El título/capítulo VI, dedicado a infracciones y sanciones, no contiene mención expresa alguna al respecto. Consideramos que todo ello tuvo su causa en la mixtificación procedimental existente entonces. *Vid.* PALAO TABOADA, C., «Temas para un debate sobre la regulación de los «procedimientos de gestión, recaudación e inspección» en la nueva Ley General Tributaria», *Crónica Tributaria*, núm. 63, 1992, págs. 102, 105.



## V. LA «FASE PREPROCESAL» Y EL DERECHO A NO AUTOINCRIMINARSE

### A) PLANTEAMIENTO

Aunque la fase preprocesal de los delitos contra la Hacienda Pública no tiene naturaleza jurídica sancionadora, las actuaciones de contraste y averiguación<sup>329</sup> que se desarrollan en su seno deberían ser respetuosas con el tantas veces repetido derecho a no autoincriminarse del artículo 24.2 de la Constitución. Y es que (además de en el ámbito liquidatorio) dichas actuaciones podrían tener incidencia, como decimos, en un hipotético proceso penal (si la Administración apreciase indicios racionales de delito contra la Hacienda Pública, y los tribunales entraran a conocer del asunto), o en un eventual procedimiento tributario sancionador (si finalmente los hechos no revistieran carácter delictivo) –incluso en un proceso contencioso-administrativo relativo al ámbito sancionador tributario–. Considerando esta trascendencia represiva a la que nos referimos (trascendencia frecuente –si no se imponen sanciones penales, lo normal es que se depuren responsabilidades en vía administrativa–), y puesto que en el ámbito penal y también, como vamos a ver, en el sancionador rige el derecho a no declarar contra sí mismo y a no confesarse culpable, podemos concluir que esta garantía debería respetarse ya en la mencionada fase preprocesal<sup>330</sup>.

No hay que perder de vista, además, el espíritu del artículo 20, inciso primero, de la Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, si bien dicha norma ha sido expresamente derogada por la nueva Ley General Tributaria. Según ese precepto, «la Administración tributaria facilitará en todo momento al contribuyente el ejercicio de sus derechos y el cumplimiento de sus obligaciones»; y «en todo momento» significa «antes, en y después del curso procedimental correspondiente»<sup>331</sup>. Pues bien, teniendo en cuenta los posibles efectos sancionadores o penales de las actuaciones de contraste y averiguación inspectoras desarrolladas en el seno de la fase preprocesal, podemos afirmar que de este pre-

---

<sup>329</sup> En el presente trabajo utilizamos esta nomenclatura para referirnos a las actuaciones de comprobación e investigación que se desarrollan dentro de la fase preprocesal.

<sup>330</sup> Refiriéndose a la infracción tipificada en el artículo 83.3 letra g) de la Ley General Tributaria de 1963, esto es, a «la falta de aportación de pruebas y documentos contables requeridos por la Administración tributaria o la negativa a su exhibición», BOIX REIG pone de manifiesto en 2000 «el absurdo que supone que en el proceso penal el ciudadano puede ser requerido pero no obligado a entregar tal documentación y sin embargo se admite que así sea en el procedimiento previo, con los posibles efectos sancionadores y penales que ulteriormente puede tener» –BOIX REIG, J., «Cuestiones relativas al proceso penal por delito fiscal», en AA.VV., *Principios, derechos y garantías constitucionales del régimen sancionador tributario* (Segundas Jornadas [Europeas] sobre Derecho Constitucional Tributario [celebradas en Toledo los días 10 y 11 de noviembre de 2000]), *Documentos* (DOC. N° 19/01. Vol. I), Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2001, pág. 111–.

<sup>331</sup> MORILLO MÉNDEZ, A., «El principio de gravamen mínimo en la intervención del contribuyente en los procedimientos tributarios», *op. cit.*, pág. 211.

cepto se desprende que la Inspección tributaria ha de garantizar el respeto a los citados derechos de defensa ya en el transcurso de la mencionada fase (antes, pues, de incoarse el procedimiento sancionador o, en su caso, el proceso penal); y es que podrían quedar, desde entonces, irremediabilmente comprometidos. Si bien habrá quien piense que el artículo 99.1 de la Ley General Tributaria de 2003 (al apostillar «en los términos previstos en los apartados siguientes»<sup>332</sup>) ha restado «amplitud» a la referida previsión del artículo 20 de la Ley 1/1998, no podemos pasar por alto que el procedimiento previo al paso del tanto de culpa a los tribunales o a la remisión del expediente al Ministerio Fiscal, como procedimiento administrativo-tributario que es, constituye una garantía para los ciudadanos<sup>333</sup>. Los efectos represivos de las declaraciones autoinculporias arrancadas bajo coacción al obligado tributario en el transcurso de la fase preprocesal choca de plano con esta función garantista a la que aludimos.

## B) TRASCENDENCIA REPRESIVA DE LAS ACTUACIONES DE CONTRASTE Y AVERIGUACIÓN DE LA «FASE PREPROCESAL», Y DERECHO A NO AUTOINCRIMINARSE

### a) La virtualidad de los derechos fundamentales a no autoinculparse y a la presunción de inocencia en el ámbito tributario sancionador

#### a.1) Reflexiones preliminares

Está fuera de toda duda que los derechos a no autoinculparse y a la presunción de inocencia, consagrados en el artículo 24.2 de la Constitución, rigen en el proceso penal. Y resulta incuestionable también que el derecho a no declarar contra sí mismo y a no confesarse culpable, y el derecho a la presunción de inocencia, íntimamente relacionados entre ellos, se han de respetar en el ámbito de la represión de ilícitos administrativos y tributarios<sup>334</sup>; han de

<sup>332</sup> «(...) la Administración facilitará en todo momento a los obligados tributarios el ejercicio de los derechos y el cumplimiento de sus obligaciones, en los términos previstos en los apartados siguientes.»

<sup>333</sup> Al procedimiento tributario como garantía se ha referido ESCRIBANO LÓPEZ, F., «La aplicación de la Ley de Procedimiento Administrativo Común en otros ámbitos. Especial referencia al procedimiento tributario», *Revista Técnica Tributaria*, núm. 27, 1994, pág. 32.

Vid. también CERVERA TORREJÓN, F., *La inspección de los tributos. Garantías y procedimiento*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1975, pág. 79; NÚÑEZ PÉREZ, G., «La actividad administrativa de comprobación tributaria», *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 53, 1987, pág. 41; LOZANO SERRANO, C., «La actividad inspectora y los principios constitucionales», *op. cit.*, pág. 225; ARGILÉS Y GARCÉS DE MARCILLA, J.L., «El procedimiento inspector y la Ley de Derechos y Garantías del Contribuyente (Primera Parte)», *Gaceta Fiscal*, núm. 181, 1999, pág. 141.

<sup>334</sup> Atrás han quedado los tiempos en los que se podía dudar, como hiciera GONZÁLEZ GARCÍA, de que el ámbito tributario sancionador esté informado por los principios jurídico-penales. A la vista, básicamente, del Capítulo VI del Título II de la Ley General Tributaria de 1963, relativo a las infracciones y sanciones tributarias, dicho autor escribió en 1978: «[...] dado la reducida consideración del principio de culpabilidad en esa regulación, la atenuada vigencia del principio de legalidad y el predominio de las penas consistentes en una multa, parece aventurado afirmar que la normativa española sobre la materia esté informada por los principios jurídicos-penales». Vid. GONZÁLEZ GARCÍA, E., «El delito fiscal en la Ley de Medidas Urgentes de Reforma Fiscal», *op. cit.*, pág. 732.

La virtualidad, en el ámbito administrativo sancionador, de la presunción de inocencia está presente en la obra de GARCÍA DE ENTERRÍA *La Constitución como norma y el Tribunal Constitucional*, Cívitas, Madrid, 1991

garantizarse incluso con anterioridad al inicio formal de los procedimientos establecidos al efecto.

Conviene tener en cuenta al respecto las palabras de SUAY RINCÓN: «(...) el procedimiento administrativo sancionador, por regla general, no arranca *ex nihilo*, sino que acostumbra a ser continuación de otras actuaciones administrativas previas. Este dato no puede quedar en el olvido; (...) *es así preciso trasladar las garantías a esas actuaciones, muy especialmente a la actividad inspectora de la Administración Pública*, verdadera “antesala” del procedimiento sancionador». Considera este autor que, de lo contrario, «el procedimiento administrativo sancionador puede quedar convertido literalmente en nada, un mero trámite, si con carácter previo los particulares carecen de garantías efectivas que oponer a la acción de la Administración».<sup>335</sup>

El artículo 137 de la Ley 30/1992 reconoce expresamente en el ámbito administrativo sancionador el derecho a la presunción de inocencia. Varios años más tarde, esta garantía tiene reconocimiento específico, por lo que respecta al Derecho tributario, en el artículo 33 («Presunción de buena fe») de la Ley 1/1998, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes. Sin embargo, la Ley General Tributaria de 2003, que deroga expresamente la citada Ley 1/1998, no contiene en su articulado una referencia explícita análoga.

Ahora bien, aunque en el ámbito administrativo sancionador no existiera declaración legal expresa alguna de la presunción de inocencia, no por ello tal garantía sería ajena a este sector del Ordenamiento jurídico. Y lo mismo hay afirmar del Derecho tributario sancionador; ciertamente, no se puede decir que la presunción de inocencia fuera extraña a este ámbito antes de la entrada en vigor de la Ley 1/1998, y tampoco que lo sea con la entrada en vigor de la nueva Ley General Tributaria.

Una lectura no muy reposada del artículo 24 de la Constitución pudo llevar a pensar inicialmente que las garantías a las que nos referimos (los derechos a no autoincriminarse y a la presunción de inocencia) eran ajenas a la represión administrativa de conductas ilícitas<sup>336</sup>. Nada más lejos de la realidad<sup>337</sup>.

Son muy significativas las palabras de GARCÍA DE ENTERRÍA y FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ:

«Si la propia Constitución es la que ha permitido (...) en su artículo 25, la dualidad del sistema represivo, judicial-penal y administrativo, sería absolutamente incoherente disminuir en una de esas dos

---

(*vid.* págs. 252-253). Por su parte, RODRÍGUEZ RAMOS ha referido esta garantía al procedimiento administrativo sancionador en su trabajo «Presunción de inocencia no minimizada», *La Ley*, 4-1983, (*vid.* pág. 1250).

<sup>335</sup> *Vid.* SUAY RINCÓN, J., «La discutible vigencia de los principios de imparcialidad y de contradicción en el procedimiento administrativo sancionador», *Revista de Administración Pública*, núm. 123, 1990, pág. 178.

<sup>336</sup> GARBERÍ LLOBREGAT señaló a finales de los años ochenta que “la referencia a términos como «acusación», «defensa» o «confesarse culpables» (...) hizo pensar, en un primer momento y en una lectura no excesivamente atenta, que (...) [el] artículo 24.2 se orientaba únicamente a la esfera del proceso penal” –GARBERÍ LLOBREGAT, J., *La aplicación de los derechos y garantías constitucionales a la potestad y al procedimiento administrativo sancionador (Doctrina del Tribunal Constitucional y reforma legislativa)*, *op. cit.*, pág. 170–.

<sup>337</sup> Por lo que respecta a nuestra disciplina, destacaremos que, en los años ochenta, BANACLOCHE PÉREZ no duda de que el derecho a la presunción de inocencia sea aplicable en el ámbito tributario sancionador –«El Estatuto del Contribuyente (I)», *Impuestos-II*, 1986, pág. 21; «Los principios constitucionales con trascendencia tributaria», *Impuestos-I*, 1987, pág. 1019–. *Vid.* también CAMPO SENTIS, L., «La prueba en materia tributaria», *Gaceta Fiscal*, núm. 77 (bis), 1990, págs. 26-27.

formas las garantías mínimas de la defensa. Argumento capital, al que no podría replicarse invocando la posibilidad de que la sanción administrativa sea fiscalizable *a posteriori* por el recurso contencioso-administrativo, porque este recurso enjuicia un acto sancionador ya consumado cuya legalidad valora; no es, pues, el Tribunal el que en este caso impone la sanción (...). Donde hay que situar todas las garantías del derecho de defensa frente a las medidas represivas y en garantía de la presunción constitucional de inocencia es, pues, en la propia fase administrativa donde la sanción se produce (...)<sup>338</sup>

Aunque, derogada la Ley 1/1998, el derecho a la presunción de inocencia no tenga reconocimiento explícito en el ámbito tributario, ni con anterioridad a esta norma ni después de su derogación sería posible negar virtualidad en sede tributario-sancionadora a las garantías que nos ocupan.

### a.2) La necesaria observancia de la doctrina del Tribunal Constitucional

En su Sentencia 18/1981, de 8 de junio, el Tribunal Constitucional se pronuncia por primera vez sobre la vigencia de los principios penales en el procedimiento administrativo sancionador, instaurando un criterio jurisprudencial que llega hasta nuestros días. El Alto Tribunal analiza si es o no constitucional la imposición, por razones de orden público, de sanciones administrativas «de plano». En el Fundamento Jurídico 2.º 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»<sup>339</sup>.

<sup>338</sup> GARCÍA DE ENTERRÍA, E.; FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ, T.R., *Curso de Derecho Administrativo*, Vol. II, Civitas, Madrid, 1991, pág. 184 (la «redacción base» del Capítulo XVIII, en el que se inserta el texto transcrito, corresponde a GARCÍA DE ENTERRÍA).

<sup>339</sup> Ciertamente, el origen de esta doctrina constitucional se remonta a la Sentencia 18/1981, de 8 de junio. Pero con anterioridad el Tribunal Supremo venía afirmando que «el funcionamiento de la potestad sancionadora de la Administración pública (...) ha de acomodarse al esquema de nuestro sistema penal»; así lo recuerda su Sala 3.ª en el Fundamento de Derecho 1º de la Sentencia de 27 de marzo de 1986 (R.A. 1527). ALONSO GARCÍA señala que fue el Tribunal Supremo quien primero aplicó las garantías del artículo 24 de la Constitución al ámbito administrativo sancionador, especialmente en pronunciamientos relativos a la expulsión de extranjeros; dicho autor cita «por todas» la Sentencia dictada por la Sala 4ª el 3 de julio de 1980 (ALONSO GARCÍA, E., «El artículo 24.1 de la Constitución en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional: problemas generales y acceso a los tribunales», en MARTÍN-RETORTILLO, S. –Coord.–, *Estudios sobre la Constitución Española. Homenaje al profesor Eduardo García de Enterría*, Tomo II, *De los derechos y deberes fundamentales*, Civitas, Madrid, 1991, pág. 989).

«(...) a juicio del TC –nos dice el profesor RODRÍGUEZ BEREJO–, el procedimiento administrativo sancionador es el cauce para el ejercicio de una potestad punitiva limitadora de derechos y, por ello, presenta una cierta semejanza con el proceso penal que justifica la extensión a su ámbito de las garantías previstas en materia penal por el artículo 24 de la C.E.» (RODRÍGUEZ BEREJO, A., «Derecho Penal Tributario y Derecho Tributario Sancionador en España», *Revista Iberoamericana de Derecho Tributario*, núm. 4, 1997, pág. 80).

En palabras de PONT MESTRES, a la luz de la Sentencia 18/1981 «no caben compartimentos estancos en el ordenamiento punitivo del Estado en razón a que tanto el orden penal como el orden sancionador tributario son, en rigor, manifestaciones de dicho ordenamiento punitivo» (PONT MESTRES, M., «Hacia la superación de una ceremonia de confusión: delimitación del concepto de infracción en el Derecho tributario vigente», *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública*, núm. 197, 1988, pág. 975).

Se ha dicho que «carece de sentido propugnar una identificación entre las garantías del derecho penal (y procesal penal) y las propias del derecho administrativo sancionador»; y es que, «prescindiendo de otras consideraciones, la misma implicaría una reproducción en sede administrativa del proceso jurisdiccional, con lo que se perderían las ventajas de atribuir potestad sancionadora a la Administración» (GÓMEZ TOMILLO, M., «Consideraciones en torno al campo límite entre el Derecho Administrativo Sancionador y el Derecho Penal», *Actualidad Penal*, 2000-1, marg. 82 IV).

Las diferencias que apunta el Tribunal Constitucional (imposibilidad de sanciones administrativas que impliquen privación de libertad, y determinadas diferencias formales)<sup>340</sup> y la interpretación finalista de nuestra Carta Magna impiden una aplicación literal de los principios esenciales de procedimiento reflejados en el artículo 24 de la Constitución. Afirma el Tribunal que éstos han de aplicarse en la medida necesaria para garantizar los valores esenciales que se encuentran en la base del citado precepto, y el principio de seguridad jurídica que consagra el artículo 9 también del Texto Constitucional<sup>341 342</sup>.

<sup>340</sup> “(...) son especialmente perceptibles las diferencias formales, en orden a «la competencia y el procedimiento» –ha escrito ZORNOZA PÉREZ– (...) y ello porque en materia de sanciones administrativas no actúan órganos jurisdiccionales, sino administrativos, y se opera a través de un cauce procedimental cuya estructura y finalidad sólo parcialmente coinciden con los del proceso penal, por lo que, en consecuencia, no pueden reproducirse en él la totalidad de las exigencias derivadas de los principios incorporados a dicho precepto constitucional” –ZORNOZA PÉREZ, J.J., *El sistema de infracciones y sanciones tributarias (Los principios constitucionales del derecho sancionador)*, op. cit., pág. 115–.

El profesor SAINZ DE BUJANDA señaló que la relevancia jurídica de la distinción entre el ámbito administrativo sancionador y el penal no es otra que la de «atribuir a diversos órganos estatales la aplicación de las respectivas sanciones» (SAINZ DE BUJANDA, F., *Lecciones de Derecho Financiero*, Servicio de publicaciones de la Facultad de Derecho, Universidad Complutense, Madrid, 1993, págs. 403-404). ALONSO GONZÁLEZ ha fijado en el «orden formal» las diferencias existentes; «en el distinto órgano estatal que aprecia la infracción e impone la sanción» (vid. ALONSO GONZÁLEZ, L.M., *Jurisprudencia Constitucional Tributaria*, Instituto de Estudios Fiscales – Marcial Pons, Madrid, 1993, pág. 206). Nos remitimos también a FERREIRO LAPATZA, J.J., *Curso de Derecho Financiero Español*, Marcial Pons, Madrid, 1992, págs. 434-435. (Precisamente ha sido el argumento de la competencia atribuida a órganos distintos el que «explícita o implícitamente –señalaba PARADA VÁZQUEZ en 1972– ha provocado el abandono por la ciencia jurídico-penal del estudio de las infracciones administrativas»; vid. de este autor «El poder sancionador de la Administración y la crisis del sistema judicial penal», *Revista de Administración Pública*, núm. 67, 1972, págs. 44-45.)

<sup>341</sup> El Fundamento Jurídico 2.º de la Sentencia del Tribunal Constitucional 246/1991, de 19 de diciembre, nos recuerda la «cautela» con la que se ha de actuar «cuando de trasladar garantías constitucionales extraídas del orden penal al derecho administrativo sancionador se trata»; y es que «esta operación no puede hacerse de forma automática, porque la aplicación de dichas garantías al procedimiento administrativo sólo es posible en la medida en que resulten compatibles con su naturaleza». Vid. asimismo el Fundamento Jurídico 7º de la Sentencia, también del Tribunal Constitucional, 197/1995, de 21 de diciembre.

Resulta de indudable interés el trabajo de RODRÍGUEZ VINDAS, R.L., «Aproximación a los matices establecidos por la jurisprudencia constitucional en torno a la aplicación de los principios y garantías del orden penal en el ámbito sancionador tributario», *Revista de Contabilidad y Tributación*, núm. 171, 1997, págs. 39 y ss.

<sup>342</sup> Tiene razón el profesor RODRÍGUEZ BEREJO cuando afirma que la doctrina constitucional de la traslación matizada de los principios penales al ámbito sancionador administrativo «supone el establecimiento de una reserva excesivamente inespecífica que resulta preocupante no sólo porque genera una cierta indefinición al no aparecer claro cuáles han de ser tales matices, sino, sobre todo, porque no es posible establecer con suficiente precisión las razones que la justifican ni, en consecuencia, fijar con seguridad su alcance» (RODRÍGUEZ BEREJO, A., «Derecho Penal Tributario y Derecho Tributario Sancionador en España», op. cit., 1997, pág. 70). Vid. también ZORNOZA PÉREZ, J.J., *El sistema de infracciones y sanciones tributarias (Los principios constitucionales del derecho sancionador)*, op. cit., pág. 67; PRIETO SANCHÍS, L., «La jurisprudencia constitucional y el problema de las sanciones administrativas en el Estado de Derecho», *Revista Española de Derecho Constitucional*, núm. 4, 1982, pág. 111.

A juicio de HERRERA MOLINA, «aunque el Tribunal no ha elaborado una doctrina clara sobre el modo de precisar tales matices, debe entenderse que la restricción de los principios penales sólo es legítima cuando exista un especial fundamento para ello (por ejemplo, una relación especial de sujeción)» –HERRERA MOLINA, P.M., «Los derechos a guardar silencio y a no declarar contra sí mismo en el procedimiento inspector (Comentario y traducción de la Sentencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos, de 17 de diciembre de 1996, Saunders v. United Kingdom)», op. cit., pág. 1081–.



## Dice textualmente el Alto Tribunal en el mencionado Fundamento Jurídico 2º:

«(...) 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 (artículo 25, principio de legalidad), y una muy reiterada jurisprudencia de nuestro Tribunal Supremo (Sentencias 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, en su número 3.º, al señalar que la Administración Civil no podrá imponer penas que directa o subsidiariamente impliquen privación de libertad. Debe añadirse que junto a las diferencias apuntadas en la aplicación de los principios inspiradores existen otras de carácter formal en orden a la calificación (delito o falta, o infracción administrativa), la competencia, y el procedimiento (penal o administrativo con posterior recurso ante la jurisdicción contencioso-administrativa); ello, además del límite ya señalado respecto al contenido de las sanciones administrativas.

Las consideraciones expuestas en relación al ordenamiento punitivo, y la interpretación finalista de la Norma Fundamental, nos lleva a la idea de que los principios esenciales reflejados en el artículo 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 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.»<sup>343</sup>

Según LÓPEZ MOLINO, hay «poderosos condicionamientos» que obligan a matizar los principios procesales de carácter penal, cuando se aplican en el procedimiento administrativo sancionador. En primer lugar, el artículo 24 de la Constitución se refiere indudablemente al ámbito estrictamente judicial. Por otro lado, el Derecho administrativo sancionador ha de recuperar su fibra administrativa (el autor está influido por las ideas de NIETO GARCÍA –*vid.* de este jurista *Derecho Administrativo Sancionador*, Tecnos, Madrid, 2002 [LÓPEZ MOLINO cita la edición de 1993]–); «merecería someterse a revisión ese singular y casi pacífico planteamiento que desarrolló el Tribunal Constitucional en la Sentencia de referencia [la número 18 de 1991] en torno a la existencia de un genérico *ius puniendi* del Estado toda vez que siempre habría de argumentarse la potestad sancionadora de la Administración a partir de los criterios que informan el procedimiento administrativo». Por último, LÓPEZ MOLINO se refiere a la «imposibilidad de trasladar, por ejemplo, los principios de presunción de inocencia o del derecho a la prueba, en su estricta literalidad, desde el proceso penal al ámbito del procedimiento sancionador administrativo (tributario), y, ello, justificado entre otras razones, por la existencia de diferencias formales en razón de la competencia de los órganos y del procedimiento seguidos en uno y otro orden o por la dificultad de identificar la función que cumple quien instruye el procedimiento sancionador de la que desempeña el Juez en el proceso penal» –LÓPEZ MOLINO, A.M.<sup>a</sup>, «Derechos y garantías de los contribuyentes en el procedimiento sancionador tributario (arts. 33, 34 y 35 de la Ley 1/1998, de 26 de febrero)», *Revista de Contabilidad y Tributación*, Centro de Estudios Financieros, núm. 187, 1998, nota núm. 9, pág. 59 (*vid.* también págs. 76 y ss.)–.

<sup>343</sup> MARTÍN QUERALT tiene escrito: «Tan claro es el trasvase de estos principios formales del orden penal al ámbito administrativo que, incluso en el *ámbito disciplinario militar*, cuya singularidad el propio Tribunal Constitucional reconoce explícitamente [el autor cita la Sentencia del Tribunal Constitucional 21/1981, de 15 de junio], declara aplicables estos principios (...)]. *Vid.* MARTÍN QUERALT, J., *Jurisprudencia Financiera y Tributaria del Tribunal Constitucional*, Tomo I (hasta 1983 inclusive), Cívitas, Madrid, 1984, págs. 61 y ss. (el texto aquí transcrito lo hemos tomado de la pág. 62). Este mismo autor se ha referido a la aplicabilidad de los principios penales, de carácter material (*non bis in idem*, prohibición de analogía, proporcionalidad de las sanciones, tipicidad, concurrencia de culpabilidad en el infractor, irretroactividad *in malam partem*, retroactividad *in bonam partem*, etc.) y formal (derecho de defensa, derecho a la presunción de inocencia, derecho a una resolución suficientemente motivada, derecho a la prueba), al ámbito administrativo sancionador, a raíz de la Sentencia 18/1981, en «Los registros de almacenes, locales comerciales y fábricas en el proceso tributario-penal», *Tribuna Fiscal*, núm. 89, 1998, págs. 3-4.

*Vid.* también GARCÍA DE ENTERRÍA, E., «La incidencia de la Constitución sobre la potestad sancionatoria de la Administración: Dos importantes sentencias del Tribunal Constitucional», *Revista Española de Derecho Administrativo*, núm. 29, 1981, págs. 362 y ss.; DELGADO PACHECO, A., «Las circunstancias excluyentes de la responsabilidad derivada de infracciones tributarias», *Gaceta Fiscal*, núm. 36, 1986, págs. 89-90.

Pronunciamientos posteriores del Tribunal Constitucional reiteran la doctrina de su Sentencia 18/1981<sup>344</sup>. El Fundamento Jurídico 5º de la Sentencia 7/1998, de 13 de enero, menciona («sin ánimo de exhaustividad») derechos y garantías penales que el Tribunal Constitucional ha declarado aplicables al procedimiento administrativo sancionador<sup>345</sup>; en esa mención se incluyen también los derechos a no declarar contra sí mismo y a la presunción de inocencia<sup>346</sup> (el Fundamento Jurídico en cuestión no alude a la Sentencia 13/1982,

---

<sup>344</sup> GARBERÍ LLOBREGAT ha destacado la militancia activa del Tribunal Constitucional en la doctrina del Tribunal Europeo de Derechos Humanos, «favorecedora de la ampliación del ámbito de aplicación del artículo 6 del CEDH» –GARBERÍ LLOBREGAT, J., *La aplicación de los derechos y garantías constitucionales a la potestad y al procedimiento administrativo sancionador (Doctrina del Tribunal Constitucional y reforma legislativa)*, op. cit., pág. 170–.

Recoge jurisprudencia que «parte de la incidencia efectiva de los principios inspiradores del ordenamiento penal en el procedimiento sancionador administrativo» BANACLOHE PÉREZ en *La Inspección de los Tributos (Ensayos de Jurisprudencia)*, op. cit., págs. 31 y ss. Es interesante asimismo la referencia jurisprudencial de CASANA MERINO en su trabajo «La configuración del ilícito tributario según el art. 77 de la Ley General Tributaria», op. cit., págs. 68-69.

Sobre «la aplicación de las garantías previstas en el artículo 24 de la Constitución al procedimiento sancionador» vid. también MERINO JARA, I., Tema VIII «Infracciones y sanciones», AA.VV., *La reforma de la Ley General Tributaria*, op. cit., págs. 339 y ss.

El argentino Vicente Oscar Díaz, a cuyo juicio «si bien la Administración Tributaria dispone de un poder importante para cumplir el cometido a su cargo y evitar fraudes, no existe antinomia entre fiscalidad y derechos del hombre», aboga por que los principios del *proceso penal* y del Derecho penal se observen en el ámbito sancionador administrativo –DÍAZ, V.O., «Principios, derechos y garantías constitucionales del régimen sancionador tributario», en AA.VV., *Principios, derechos y garantías constitucionales del régimen sancionador tributario* (Segundas Jornadas [Europeas] sobre Derecho Constitucional Tributario [celebradas en Toledo los días 10 y 11 de noviembre de 2000]), *Documentos* (DOC. N.º 19/01. Vol. I), Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2001, págs. 189 y ss.; el texto transcrito lo hemos tomado de la pág. 190–.

<sup>345</sup> Considera el Tribunal que no todos los principios inspiradores del orden penal son aplicables al ámbito administrativo sancionador. Constituye buena prueba de ello el Fundamento Jurídico 4.º de la Sentencia 76/1990, de 26 de abril, en el que se lee lo siguiente:

«(...) debemos declarar que no es trasladable al ámbito de las infracciones administrativas la interdicción constitucional de la responsabilidad solidaria en el ámbito del Derecho Penal, puesto que no es lo mismo responder solidariamente cuando lo que está en juego es la libertad personal –en la medida en que la pena consista en la privación de dicha libertad– que hacerlo a través del pago de una cierta suma de dinero en la que se concreta la sanción tributaria, siempre prorrateable *a posteriori* entre los distintos responsables individuales. De ahí 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.»

A la responsabilidad solidaria como especificidad del ámbito sancionador tributario frente al penal se ha referido RUFÍAN LIZANA, D.M.<sup>3</sup>, «La constitucionalidad de la regulación de las infracciones y sanciones tributarias en la LGT», *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 58, 1988, pág. 226.

<sup>346</sup> Dice literalmente el Fundamento Jurídico 5.º de la Sentencia 7/1998, de 13 de enero:

«(...) Sin ánimo de exhaustividad, podemos citar el derecho a la defensa, que proscribiera cualquier indefensión (SSTC 4/1982, 125/1983, 181/1990, 93/1992, 229/1993, 293/1993, 95/1995, 143/1995); el derecho a la asistencia letrada, trasladable con ciertas condiciones (SSTC 2/1987, 128/1996, 169/1996); el derecho a ser informado de la acusación (SSTC 31/1986, 29/1989, 145/1993, 297/1993, 195/1995, 120/1996), con la ineludible consecuencia de la inalterabilidad de los hechos imputados (SSTC 98/1989, 145/1993 160/1994) el *derecho a la presunción de inocencia* (SSTC 120/1994, 154/1994, 23/1995, 97/1995, 14/1997, 45/1997), que implica que la carga de la prueba de los hechos constitutivos de la infracción recaiga sobre la Administración (SSTC 197/1995, 45/1997), con la prohibición absoluta de utilización de pruebas obtenidas con vulneración de derechos fundamentales (STC 127/1996); el *derecho a no declarar contra sí mismo* (SSTC 197/1995, 45/1997); o el derecho a la utilización de los medios de pruebas adecuados a la defensa (SSTC 74/1985, 2/1987, 123/1995, 212/1995, 297/1995, 97/1995, 120/1996, 127/1996 y 83/1997), del que se deriva que vulnera el art. 24.2 CE la denegación inmotivada de medios de prueba (STC 39/1997).»

(La cursiva es nuestra.)

de 1 de abril; pero hemos de señalar que, también en ella, el Constitucional declaró aplicable el derecho a la presunción de inocencia al ámbito administrativo sancionador<sup>347</sup>). El Tribunal cita la Sentencia 197/1995, de 21 de diciembre, cuyo Fundamento Jurídico 7º establece:

«No puede suscitar duda que el derecho a no declarar contra sí mismo, en cuanto garantía instrumental del derecho de defensa al que presta cobertura en su manifestación pasiva, rige y ha de ser respetado, en principio, en la imposición de cualesquiera sanciones administrativas, sin perjuicio de las modulaciones que pudiera experimentar en razón de las diferencias existentes entre el orden penal y el Derecho administrativo sancionador, pues los valores esenciales que se encuentran en la base del artículo 24.2 de la CE no quedarían salvaguardados si se admitiera que la Administración pudiera compeler u obligar al administrado a confesar la comisión o autoría de los hechos antijurídicos que se le imputan o pudieran imputar o a declarar en tal sentido.»<sup>348</sup>

Hemos de referirnos también a una importante sentencia de 1981; año en el que, como hemos dicho, tiene su origen la doctrina constitucional de la aplicación matizada de las garantías penales en el ámbito administrativo. Se trata de la Sentencia 31/1981, de 28 de julio; en su Fundamento Jurídico 2º se lee lo siguiente:

«Una vez consagrada constitucionalmente, la presunción de inocencia ha dejado de ser un principio general del derecho que ha de informar la actividad judicial («in dubio pro reo») para convertirse en un derecho fundamental que vincula, a todos los poderes públicos y que es de aplicación inmediata, tal como ha precisado este Tribunal en reiteradas sentencias.»

Insistimos: los derechos fundamentales a no autoinculparse y a la presunción de inocencia se han de respetar también en el ámbito represor administrativo. Lo ha reconocido incluso NIETO GARCÍA, «padre» de la teoría quizá más vanguardista sobre las garantías que rigen en dicho ámbito<sup>349</sup>. «La presunción de inocencia –ha afirmado este jurista– es aplicable, sin duda, en el Derecho Administrativo Sancionador conservando los mismos ca-

<sup>347</sup> En el Fundamento de Derecho 2º de la Sentencia del Tribunal Constitucional 13/1982 se lee: «El derecho a la presunción de inocencia no puede entenderse reducido al estricto campo del enjuiciamiento de conductas presuntamente delictivas, sino que debe entenderse también que preside la adopción de cualquier resolución, tanto administrativa como jurisdiccional, que se base en la condición o conducta de las personas y de cuya apreciación se derive un resultado sancionatorio para las mismas o limitativo de sus derechos».

<sup>348</sup> Estas palabras aparecen transcritas en el Fundamento Jurídico también 7.º de la Sentencia 45/1997, de 11 de marzo (citada, asimismo, en la Fundamento Jurídico 5.º de la Sentencia 7/1998, de 13 de enero).

<sup>349</sup> Las palabras que transcribimos a continuación constituyen una buena síntesis de su postura: «(...) el Derecho Administrativo Sancionador no debe ser construido con los materiales y con las técnicas del Derecho Penal sino desde el propio Derecho Administrativo, del que obviamente forma parte, y desde la matriz constitucional y del Derecho Público estatal. Conste, sin embargo, que esta confesada inspiración no es consecuencia de un prejuicio ideológico, ni mucho menos profesoral, sino resultado de haber constatado el fracaso de una metodología –la extensión de los principios del Derecho Penal– que ha demostrado no ser certera desde el momento en que la traspolación automática es imposible y que las matizaciones de adaptación son tan difíciles como inseguras; hasta tal punto que el resultado final nada tiene que ver con los principios originarios, cuyo contenido tiene que ser profundamente falseado. Para rectificar este fracaso no hay más remedio que volver a empezar desde el principio y en el principio están (...) la Constitución, el Derecho Público estatal y el Derecho Administrativo, por este orden. En esta tarea la presencia del Derecho Penal es no ya sólo útil sino imprescindible. El Derecho Penal ha de seguir operando, no obstante y en todo caso, como punto de referencia, como pauta técnica y, sobre todo, como cota de máxima de las garantías individuales que el Derecho Administrativo Sancionador debe tener siempre presentes.»  
Cfr. NIETO GARCÍA, A., *Derecho Administrativo Sancionador*, op. cit., pág. 28.

caracteres esenciales elaborados en el Derecho Penal»<sup>350</sup>. Pues bien, admitir que el derecho a la presunción de inocencia es aplicable en el ámbito administrativo sancionador implica reconocer que también lo es el derecho a no autoinculparse; como hemos dicho, existe una estrecha relación entre ambos. Y no perdamos de vista que la aplicación de ambos derechos conservaría «los mismos caracteres esenciales elaborados en el Derecho Penal».

¿Y qué hay de la aplicación de estas garantías a la represión de ilícitos tributarios? Como decimos, hasta el año 1998 el derecho a la presunción de inocencia y, por ende, el derecho a no autoinculparse carecían de un reconocimiento legal específico. ¿Acaso hasta ese momento tales garantías han sido ajenas a dicho ámbito, y vuelven a serlo con la nueva Ley General Tributaria, que, como es sabido, deroga expresamente la Ley 1/1998? Hemos de contestar negativamente a tal interrogante; hay que señalar al respecto que, antes de promulgarse la Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, la doctrina cuestionaba ya, a la luz de estos derechos, la legitimidad de un sistema en el que se viene otorgando trascendencia represiva a los datos que el obligado tributario aporta bajo coacción en el procedimiento inspector. Hay que tener presente, además, que el Tribunal Constitucional había establecido anteriormente que el derecho a la presunción de inocencia rige en el ámbito represor tributario<sup>351</sup>; había reconocido, así, la necesidad de que se respete, también, en ese ámbito, el derecho a no autoinculparse.

«(...) no puede suscitar ninguna duda –se lee en el Fundamento Jurídico 8º de la Sentencia 76/1990– que la presunción de inocencia rige sin excepciones en el ordenamiento sancionador y ha de ser respetada en la imposición de cualesquiera sanciones, sean penales, sean administrativas en general o tributarias en particular, pues el ejercicio del *ius puniendi* en sus diversas manifestaciones está condicionado por el artículo 24.2 de la Constitución al juego de la prueba y a un procedimiento contradictorio en el que puedan defenderse las propias posiciones.»

En este mismo Fundamento Jurídico, el Tribunal Constitucional ha detallado el contenido del derecho a dicha presunción. El artículo 33.2 de la Ley 1/1998 se ha limitado a establecer que «corresponde a la Administración tributaria la prueba de que concurren las circunstancias que determinan la culpabilidad del infractor en la comisión de infracciones tributarias». Pero según el citado Fundamento Jurídico 8º, el respeto a la presunción de inocencia en el ámbito sancionador administrativo y tributario exige: «Que la sanción esté basada en actos o medios probatorios de cargo o incriminadores de la conducta reprochada; que la carga de la prueba corresponda a quien acusa, sin que nadie esté obligado a probar su propia inocencia; y que cualquier insuficiencia en el resultado de las pruebas practicadas, libremente valorado por el órgano sancionador, debe traducirse en un pronunciamiento absolutorio»<sup>352</sup>.

En síntesis, según la doctrina del Tribunal Constitucional, la aplicación de «los principios esenciales reflejados en el artículo 24 de la Constitución en materia de procedi-

<sup>350</sup> Cfr. NIETO GARCÍA, A., *Derecho Administrativo Sancionador*, op. cit., pág. 383.

<sup>351</sup> No es extraño que ALONSO FERNÁNDEZ haya invocado la doctrina del Tribunal Constitucional que reconoce virtualidad a la presunción de inocencia en el ámbito sancionador administrativo, y afirmase (dicho autor) que este principio «rige plenamente en el procedimiento sancionador tributario» (ALONSO FERNÁNDEZ, F., «La Ley 25/1995, de 20 de julio, de modificación parcial de la Ley General Tributaria: reflexiones sobre la reforma del régimen sancionador tributario», *Impuestos-I*, 1997, pág. 145).

<sup>352</sup> El Fundamento Jurídico 8º de la Sentencia 76/1990 establece, asimismo, que en el orden penal se han de respetar, «al menos», las siguientes cuatro exigencias:

miento» al ámbito tributario sancionador ha de ser matizada. Sin embargo, se ha dicho que los derechos a no autoincluirse y a la presunción de inocencia, «por su propia naturaleza», no admiten matizaciones al respecto. En este sentido se ha pronunciado AGUALLO AVILÉS, quien, mencionando, en concreto, el derecho a no declarar contra sí mismo, también expresa esa misma idea «de otro modo», a saber, que esta garantía «tiene un *contenido constitucional* que coincide con el *esencial*». Señala dicho autor: «(...) sólo el contenido *no esencial* de los derechos es dúctil y, por tanto, susceptible de limitación, de manera que cualquier ejercicio de ponderación entre el contenido *esencial* de un derecho fundamental –que, como ha señalado tantas veces el Tribunal Constitucional, es derecho *indisponible*– y el bien jurídico protegido en el artículo 31.1 CE, debe llevar a la conclusión de que el interés fiscal debe ceder»<sup>353</sup>.

### a.3) *La aplicación de los artículos 35, 135 y 137 de la Ley 30/1992, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común*

El reconocimiento de los derechos a no autoincluirse y a la presunción de inocencia en el ámbito tributario sancionador ha encontrado y encuentra apoyo, asimismo, en la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, a pesar de su polémica Disposición adicional quinta<sup>354</sup>.

<sup>1</sup> La carga de la prueba sobre los hechos constitutivos de la pretensión penal corresponde exclusivamente a la acusación, sin que sea exigible a la defensa una *probatio diabolica* de los hechos negativos;

<sup>2</sup> Sólo puede entenderse como prueba la practicada en el juicio oral bajo la inmediación del órgano judicial decisor y con observancia de los principios de contradicción y publicidad;

<sup>3</sup> De dicha regla general sólo pueden exceptuarse los supuestos de prueba preconstituida y anticipada, cuya reproducción en el juicio oral sea o se prevea imposible y siempre que se garantice el ejercicio del derecho de defensa o la posibilidad de contradicción; y

<sup>4</sup> La valoración conjunta de la prueba practicada es una potestad exclusiva del órgano judicial, que éste ejerce libremente con la sola obligación de razonar el resultado de dicha valoración.»

<sup>353</sup> AGUALLO AVILÉS sitúa las excepciones al carácter limitado de los derechos y garantías constitucionales, además de en el derecho a no ser «sometidos a torturas ni a penas o tratos inhumanos o degradantes», contemplado en el artículo 15 del texto constitucional, «en el ámbito del artículo 24 CE, es decir, en el círculo de los derechos o garantías de carácter procesal»; considera que «es el caso, probablemente, de los derechos de todos a un juez imparcial y a ser informados de la acusación formulada contra ellos, así como del principio de presunción de inocencia», además del derecho a no declarar contra sí mismo. El autor invoca la Sentencia 151/1997, de 29 de septiembre (el Fundamento Jurídico 5.º de la misma establece: «[...] salvo contadas excepciones, como la del derecho a no ser sometido a torturas, los derechos fundamentales no son absolutos [...]»). En definitiva, AGUALLO se desmarca de «quienes dedican sus esfuerzos únicamente a defender un contenido y un alcance de las garantías constitucionales que acaso exceda de lo que se deduce de una interpretación gramatical, sistemática o histórica de la Constitución, o de lo que un estado *social* pueda razonablemente soportar». Vid. AGUALLO AVILÉS, A., «La necesidad de un análisis constitucional del Derecho financiero. Hacia un *Derecho financiero constitucional*», *op. cit.*, págs. 45 y ss. (texto literal tomado de las págs. 48 y 107). Sobre el carácter absoluto del derecho a no autoincriminarse *vid.* también el trabajo publicado por AGUALLO AVILÉS y GARCÍA BERRO, F., «Deber de colaborar con la Administración Tributaria y derecho a no autoincluirse: un conflicto aparente», *op. cit.*, págs. 107-109; AGUALLO AVILÉS, A., «Aproximación al contenido constitucional de los derechos a la intimidad y a no autoincriminarse: una interpretación constitucional de las SSTC 110/1984 y 76/1990», *op. cit.* (vid. págs. 20-21).

<sup>354</sup> Ya en el año 1993, MARTÍN QUERALT («La perenne singularidad de «lo tributario»», *Tribuna Fiscal*, núm. 27, 1993, págs. 3-4) propuso que se impulsara la aplicación de la Ley 30/1992 en los procedimientos tributarios, «siquiera (...) por vía de aplicación subsidiaria». En su trabajo «La aplicación de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, en los procedimientos administrativos en materia tributaria», queda claro que la razón de lo establecido

Habrá quien pueda entender que este apoyo cobra fuerza con la nueva redacción que la Ley 4/1999, de 13 de enero, por la que se modifica la Ley 30/1992, da a dicha Disposición adicional; y es que la aplicación en el ámbito tributario que, de la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, prevé, tras la reforma, la referida Disposición no tiene carácter subsidiario sino supletorio.

La subsidiariedad se ha referido a «los procedimientos administrativos en materia tributaria», y la supletoriedad, a «los procedimientos tributarios y la aplicación de los tributos»<sup>355</sup>. Como vamos a ver, ha sido posible defender la aplicación directa de los principios del régimen sancionador contenidos en la Ley 30/1992, y en concreto del derecho a la presunción de inocencia, al ámbito tributario sancionador.

El artículo 178 de la Ley General Tributaria de 2003 establece que «la potestad sancionadora en materia tributaria se ejercerá de acuerdo con los principios reguladores de la

---

en la referida Disposición adicional quinta «habrá que buscarla tanto en el apego a sus formas de una Administración, como la tributaria, muy celosa de su parcela y muy sabedora de su indisoluble pujanza», como en «el evidente desarrollo de unos procedimientos muy complejos y difícilmente reductibles a esquemas uniformistas» (*Tribuna Fiscal*, núm. 32, 1993, pág. 39). Vid. también, de este mismo autor, «Hacia un nuevo procedimiento sancionador tributario», *Tribuna Fiscal*, núm. 68, 1996, págs. 3 y ss.; «Sazona la mies», *Tribuna Fiscal*, núm. 69, 1996, págs. 3 y ss.; «Escribir en el agua...», *op. cit.*, págs. 3 y ss.; «Un centenario», *Tribuna Fiscal*, núm. 100, 1999, pág. 4; «Si no quieres caldo... dos tazas», *Tribuna Fiscal*, núm. 114, 2000, págs. 3 y ss. PALAO TABOADA también se muestra crítico en su trabajo «La posición del contribuyente frente a la Administración tributaria», *op. cit.*, págs. 54-55.

ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA ha denunciado el incumplimiento, por parte del legislador, del mandato contenido en el artículo 149.1.18<sup>a</sup>, que atribuye al Estado la competencia exclusiva sobre las bases del régimen jurídico de las Administraciones públicas (bases que, según el citado precepto, en todo caso garantizarán a los administrados un tratamiento común ante dichas Administraciones), así como sobre el procedimiento administrativo común. Nos recuerda este autor que los procedimientos tributarios «tienen una normativa separada»; el procedimiento administrativo regulado en la Ley 30/1992 «no es, por tanto, «común»». Vid. ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C., «Las garantías jurídicas del contribuyente», *Crónica Tributaria*, núm. 69, 1994, pág. 12. ESCRIBANO afirma, en esta línea de pensamiento, que «se ha infringido (...) la función constitucional misma del procedimiento administrativo común y se conculcan directamente las garantías que su propia existencia pudiera comportar» (ESCRIBANO, F., «La aplicación de la Ley de Procedimiento Administrativo Común en otros ámbitos. Especial referencia al procedimiento tributario», *op. cit.*, pág. 30).

El administrativista PAREJO ALFONSO se ha mostrado contrario a la «subsidiariedad» del procedimiento administrativo común en el ámbito tributario; la ha considerado inconstitucional y «un pésimo ejemplo o modelo (...) tanto para el legislador estatal mismo en sentido estricto, como también para el legislador autonómico» (*vid.* PAREJO ALFONSO, L., Capítulo I «Objeto, ámbito de aplicación y principios generales de la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común», en LEGUINA VILLA, J.; SÁNCHEZ MORÓN, M. –Dirs.–, *La Nueva Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común*, Tecnos, Madrid, 1993, pág. 32). Vid. también PARADA VÁZQUEZ, R., *Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y Procedimiento Administrativo Común (Estudio, comentarios y texto de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre)*, Marcial Pons, Madrid, 1999, pág. 403.

Pero no todo han sido críticas negativas hacia la especialidad procedimental tributaria; para MÁRQUEZ MÁRQUEZ, «está plenamente justificada (en la realidad y en la esencia) por la materia y por el fin» (*vid.* MÁRQUEZ MÁRQUEZ, A., «Reflexiones acerca de los límites reales de las garantías del contribuyente en la fase de comprobación-investigación inspectora», *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública*, núm. 239, 1996, págs. 25 y ss. –el texto transcrito lo hemos tomado de la pág. 27–).

<sup>355</sup> Originariamente, la Disposición adicional quinta de la Ley 30/1992 establecía en su primer apartado (la cursiva es nuestra):

«Los procedimientos administrativos en materia tributaria y, en particular, los procedimientos de gestión, liquidación, comprobación, investigación y recaudación de los diferentes tributos se regirán por su normativa específica y, *subsidiariamente*, por las disposiciones de esta Ley.»

misma en materia administrativa con las especialidades establecidas en esta ley»; y añade dicho artículo: «En particular serán aplicables los principios de legalidad, tipicidad, responsabilidad, proporcionalidad y no concurrencia. El principio de irretroactividad se aplicará con carácter general, teniendo en consideración lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 10 de esta ley<sup>356</sup>». Vemos, pues, que el legislador ha omitido una referencia expresa al derecho a la presunción de inocencia. A su vez, el artículo 207 de la nueva Ley General Tributaria dispone que «el procedimiento sancionador en materia tributaria se regulará: a) Por las normas especiales establecidas en este título y la normativa reglamentaria dictada en su desarrollo/ b) En su defecto, por las normas reguladoras del procedimiento sancionador en materia administrativa<sup>357</sup>».

Por nuestra parte, consideramos que todos los principios del régimen sancionador contenidos en la Ley 30/1992 han de aplicarse directamente en el ámbito sancionador tributario<sup>358</sup>.

---

El artículo segundo, 1 de la Ley 4/1999, de 13 de enero, de modificación de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, ha dado una nueva redacción a esta Disposición adicional. Dice en la actualidad el apartado 1, párrafo primero, de dicha Disposición (la cursiva es nuestra):

«Los procedimientos tributarios y la aplicación de los tributos se regirán por la Ley General Tributaria, por la normativa sobre derechos y garantías de los contribuyentes, por las Leyes propias de los tributos y las demás normas dictadas en su desarrollo y aplicación. En defecto de norma tributaria aplicable, regirán *supletoriamente* las disposiciones de la presente Ley.»

Teniendo en cuenta que la redacción primigenia remitía subsidiariamente a la Ley 30/1990, parece que el legislador del año 1999, al prever que dicha Ley regiría supletoriamente, ha querido favorecer su aplicación en el ámbito tributario. CASANA MERINO se ha pronunciado con gran claridad al respecto: «(...) lo subsidiario envuelve una acción secundaria respecto de otra principal; lo supletorio resulta aplicable de forma directa en caso de laguna, sin implicar subordinación respecto de otra norma que se considera principal. La Ley 30/1992 se aplica como norma primordial en caso de laguna en la legislación tributaria, sin sometimiento alguno a ésta en lo que a su interpretación y aplicación se refiere» (CASANA MERINO, F., «La nueva redacción de la Ley 30/1992 y sus efectos en el ámbito tributario», *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 103, 1999, pág. 414). DELGADO GARCÍA ha puesto de relieve la falta de total equivalencia, «en opinión de parte de la doctrina», entre los términos «supletorio» y «subsidiario»: «el primero supone que la norma que suple a otra se encuentra al mismo nivel que ésta; mientras que el segundo implica un distinto nivel entre la norma principal y la subsidiaria» (DELGADO GARCÍA, A.M.<sup>3</sup>, «La aplicación de la Ley 30/1992 en materia tributaria», *Revista de Información Fiscal*, núm. 38, 2000, pág. 54). Sin embargo, considera que la reforma de la Disposición adicional quinta ha pretendido reforzar la especialidad procedimental tributaria ALONSO MURILLO, F., «Razones y sinrazones de las especialidades de los procedimientos tributarios de revisión de oficio», *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 115, 2002, págs. 409 y ss. (*vid.* págs. 411, 415).

<sup>356</sup> Artículo 10.2 de la Ley 58/2002:

«Salvo que se disponga lo contrario, las normas tributarias no tendrán efecto retroactivo y se aplicarán a los tributos sin período impositivo devengados a partir de su entrada en vigor y a los demás tributos cuyo período impositivo se inicie desde ese momento.

No obstante, las normas que regulen el régimen de infracciones y sanciones tributarias y el de los recargos tendrán efectos retroactivos respecto de los actos que no sean firmes cuando su aplicación resulte más favorable para el interesado.»

<sup>357</sup> No olvidemos que, según el artículo 7.2, «tendrán carácter supletorio las disposiciones generales del derecho administrativo y los preceptos del derecho común».

<sup>358</sup> Sobre la aproximación de los ámbitos administrativo y tributario, ténganse en cuenta lo siguiente:

«(...) el Consejo de Estado (...) entiende que la especificidad y singularidad propia de los procedimientos tributarios (...) puede y debe ser atendida (...) pero sin llegar al extremo de aislar el bloque normativo tributario ni cerrarlo prácticamente a los enlaces lógicos y sistemáticos con el resto del ordenamiento ni dificultar, más

El artículo 137 de la Ley 30/1992 contempla la presunción de inocencia como principio del procedimiento administrativo sancionador (dicho precepto forma parte del Capítulo II –«Principios del procedimiento sancionador»– del Título IX)<sup>359</sup>. Sin embargo, ni éste ni ningún otro precepto de la Ley reconoce expresamente el derecho a no autoinculparse<sup>360</sup>. Aun así, se puede afirmar que la Ley 30/1992 recoge también este otro derecho. Ya nos hemos referido a la estrecha conexión que existe entre ambas garantías, y sobre esta base, podemos afirmar que el artículo 137 reconoce implícitamente la aplicabilidad del derecho a no autoinculparse en sede administrativo-sancionadora. Las preguntas son: ¿se podía, en rigor, invocar este precepto (además del artículo 24.2 de la Constitución), antes de que entrase en vigor la Ley 1/1998, en el procedimiento tributario sancionador, a pesar de la especialidad que, en principio, consagra la referida Disposición adicional quinta?, ¿y actualmente?

Hay apoyo jurisdiccional para afirmar que los principios de la potestad sancionadora recogidos en la Ley 30/1992 son directamente aplicables al ámbito represor tributario; nos remitimos a la Sentencia de la Sala 3ª del Tribunal Supremo de 22 de enero de 1993 (R.A. 1114). Según este órgano, el Capítulo Primero del Título IX (Capítulo dedicado a los «Principios de la potestad sancionadora») de la citada Ley no constituye materia de procedimiento sino de régimen jurídico; ello significa que no alcanza a este Capítulo la supletoriedad (subsidiariedad, en el momento en que se dicta la Sentencia a la que nos referimos) establecida por el legislador en la Disposición adicional quinta, y es que dicha supletoriedad (insistimos: subsidiariedad, cuando el Tribunal se pronuncia) concierne únicamente al procedimiento administrativo, no al régimen jurídico de la Administración tributaria (*vid. Fundamentos de Derecho 3º y 17º*).

*allá de lo que sea estrictamente necesario, la armónica y razonable articulación de sus características y de los principios comunes al régimen jurídico y al procedimiento de las Administraciones Públicas»* (Dictamen del Consejo de Estado relativo al Proyecto de Ley de modificación de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común –Fuente: ALONSO MURILLO, F., «Razones y sinrazones de las especialidades de los procedimientos tributarios de revisión de oficio», *op. cit.*, pág. 413–).

«(...) la regulación de los procedimientos tributarios (...) debe realizarse en la LGT al margen de la regulación general del procedimiento administrativo, sin perjuicio de que se apliquen idénticas garantías a las establecidas en esta última y algunas otras específicas adaptadas a las peculiaridades de la gestión tributaria» (*Informe para la reforma de la Ley General Tributaria, cit.*, pág. 108).

<sup>359</sup> Dice este artículo:

«1. Los procedimientos sancionadores respetarán la presunción de no existencia de responsabilidad administrativa mientras no se demuestre lo contrario.

2. Los hechos declarados probados por resoluciones judiciales penales firmes vincularán a las Administraciones Públicas respecto de los procedimientos sancionadores que substancien.

3. Los hechos constatados por funcionarios a los que se reconoce la condición de autoridad, y que se formalicen en documento público observando los requisitos legales pertinentes, tendrán valor probatorio sin perjuicio de las pruebas que en defensa de los respectivos derechos o intereses puedan señalar o aportar los propios administrados.

4. Se practicarán de oficio o se admitirán a propuesta del presunto responsable cuantas pruebas sean adecuadas para la determinación de hechos y posibles responsabilidades.

Sólo podrán declararse improcedentes aquellas pruebas que por su relación con los hechos no puedan alterar la resolución final a favor del presunto responsable.»

<sup>360</sup> No existe todavía en el Ordenamiento administrativo sancionador una «declaración formal» del principio de no autoinculpación; nos lo recuerda GARCÍA LLOVET en su trabajo «El principio de no autoinculpación en el procedimiento administrativo sancionador», *op. cit.*, pág. 49.



Ahora bien, el artículo 137 de la Ley 30/1992 (artículo que, como decimos, reconoce en el procedimiento administrativo sancionador el derecho a la presunción de inocencia) forma parte del Capítulo II del citado Título IX (Capítulo, insistimos, dedicado a los «Principios del procedimiento sancionador»); ¿habría que entender, por tanto, que este precepto, al insertarse dentro del bloque de artículos relativos al «procedimiento sancionador» (no a la «potestad sancionadora») no es de aplicación directa en el ámbito tributario? La respuesta es que sí resulta directamente aplicable a ese ámbito.

No perdamos de vista que la Disposición adicional quinta de la Ley 30/1992, en su redacción primigenia, mencionaba expresamente los procedimientos de gestión, liquidación, comprobación, investigación y recaudación de los diferentes tributos; establecía que éstos se regirían por su normativa específica y subsidiariamente por las disposiciones de dicha Ley. Pues bien, teniendo en cuenta que las normas excepcionales, y tal era y es el carácter de la citada Disposición adicional, se han de interpretar restrictivamente y, puesto que la materia sancionadora no estaba entre las explicitadas en dicha Disposición, se podía afirmar que la singularidad del ámbito tributario no le alcanzaba<sup>361</sup>.

Como consecuencia de la modificación introducida por el artículo segundo, 1 de la Ley 4/1999, de 13 de enero, la relación de procedimientos que anteriormente recogía la Disposición adicional quinta se ve sustituida por una genérica referencia a «los procedimientos tributarios y la aplicación de los tributos». Pero esto no cambia nuestro criterio.

Cabe considerar que el Tribunal Supremo no se pronuncia sobre el mencionado Capítulo II debido, únicamente, a la irrelevancia del mismo sobre la controversia enjuiciada, “lo cual no autoriza a entenderlo ajeno a las normas reguladoras del régimen jurídico de las Administraciones públicas y, por tanto, incluirlo dentro de la normativa del procedimiento administrativo común, máxime si se considera que tanto el Capítulo I como el II se refieren a «principios», unos ceñidos a la potestad sancionadora y otros al procedimiento sancionador, pero siempre –y esto es lo relevante del Título IX– a principios”; en definitiva «los dos Capítulos del Título IX han de informar inexorablemente el contenido no sólo del procedimiento sancionador común, sino de TODOS LOS PROCEDIMIENTOS SANCIONADORES»<sup>362</sup>.

---

<sup>361</sup> Vid. en este sentido LÓPEZ MOLINO, A.M.<sup>3</sup>, «Derechos y garantías de los contribuyentes en el procedimiento sancionador tributario (arts. 33, 34 y 35 de la Ley 1/1998, de 26 de febrero)», *op. cit.* (vid. pág. 53). Dijo GÓMEZ JIMÉNEZ en 1998 que la especialidad prevista en la Disposición adicional quinta de la Ley 30/1992 «no parece estar contemplada en el procedimiento para la imposición de sanciones» (GÓMEZ JIMÉNEZ, I.L., «Los nuevos derechos y garantías de los contribuyentes en la Ley 1/1998, de 26 de febrero», *Crónica Tributaria*, núm. 86, 1998, pág. 60).

QUEROL GARCÍA, en cambio, señalaba en 1996 el carácter subsidiario de las normas del Derecho administrativo en el ámbito tributario sancionador (y en «otros puntos del Derecho Tributario»). Vid. QUEROL GARCÍA, M.<sup>3</sup> T., «Infracciones y sanciones en la nueva Ley de reforma parcial de la LGT», *Carta Tributaria Monografías*, núm. 247, 1996, pág. 4.

<sup>362</sup> En estos términos, PONT MESTRES, M., «Una aproximación, a modo de introducción, acerca de la significación de la Ley 30/1992 en el marco de los procedimientos tributarios», trabajo publicado en la obra colectiva de la que este mismo autor es coordinador *Incidencia en los procedimientos tributarios de la Ley 30/1992 de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común (XIII Jornada anual de estudio de la Fundación «A. Lancuentra»)*, Marcial Pons, Madrid, 1995, pág. 43. Comparte el mismo criterio PONT I CLEMENTE en «El procedimiento sancionador tributario a la luz de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre», PONT MESTRES, M. (Coord.), *Incidencia en los procedimientos tributarios de la Ley 30/1992 de Régi-*

Por otro lado, afirmar que la totalidad del Capítulo Primero del Título IX es de aplicación directa al procedimiento tributario sancionador, y que el Capítulo II de este mismo Título ha de aplicarse subsidiariamente (hasta la reforma introducida por la Ley 1/1999) o supletoriamente (a partir de esa reforma) a dicho procedimiento encubre «una ficción», a saber, «que en el capítulo primero no existen normas procedimentales y que en el capítulo segundo solamente se regulan los aspectos procedimentales del Derecho Administrativo sancionador<sup>363</sup>»; y es que «no parece defendible que principios de la trascendencia de la presunción de inocencia o del derecho a que el imputado sea informado de la acusación contra él formulada puedan ser calificados como meramente procedimentales»<sup>364</sup>.

*men Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común (XIII Jornada anual de estudio de la Fundación «A. Lancuentra»)*, Marcial Pons, Madrid, 1995, pág. 125.

Vid. también DÍEZ-OCHOA AZAGRA, J.M.<sup>a</sup>, «Incidencia de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, en el derecho tributario sancionador», *op. cit.*, pág. 36; ARAGONÉS BELTRÁN, E., «Incidencia de la Ley 30/1992 en el procedimiento de recaudación», PONT MESTRES, M. (Coord.), *Incidencia en los procedimientos tributarios de la Ley 30/1992 de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común (XIII Jornada anual de estudio de la Fundación «A. Lancuentra»)*, Marcial Pons, Madrid, 1995 (*vid.* pág. 186); DE LA NUEZ SÁNCHEZ-CASCADO, E., «Reflexiones acerca de un posible Estatuto del Contribuyente (y II)», *Carta Tributaria Monografías*, núm. 225, 1995, págs. 7-8; RICARDO HOYOS, J., «El procedimiento sancionador tributario como procedimiento separado», *Quincena Fiscal*, núm. 3, 2001, pág. 10.

<sup>363</sup> Ha afirmado VELÁZQUEZ CUETO que los apartados 2 y 9 del preámbulo de la Ley 30/1992, y los criterios establecidos por el Tribunal Constitucional en la aplicación del artículo 149.1.18.<sup>a</sup> de nuestra Carta Magna pueden ayudar a delimitar ambos contenidos –VELÁZQUEZ CUETO, F.A., «El Reglamento General de la Inspección de los Tributos: un examen de legalidad (Comentario a la Sentencia del Tribunal Supremo de 22 de enero de 1993)», *Crónica Tributaria*, núm. 66, 1993, pág. 135–.

<sup>364</sup> URÍA FERNÁNDEZ, F., «Procedimientos sancionadores en el ámbito tributario», *Tribuna Fiscal*, núm. 49, 1994, pág. 53. También DE MIGUEL CANUTO considera que el Capítulo II del Título IX de la Ley 30/1992 contiene preceptos relativos al régimen jurídico de las Administraciones Públicas, y que son directamente aplicables, por tanto, al ámbito tributario sancionador (*vid.* DE MIGUEL CANUTO, E., «El procedimiento para sancionar las infracciones graves por la Inspección de Tributos: Algunos aspectos», *Tribuna Fiscal*, núm. 98, 1998, pág. 57). En este sentido *vid.* asimismo SESMA SÁNCHEZ, B., «Aspectos críticos de la nueva regulación del procedimiento sancionador tributario», *Revista Técnica Tributaria*, núm. 42, 1998, págs. 100-101.

TEJERIZO LÓPEZ se ha referido al artículo 138.3 de la Ley 30/1992 («La resolución [del procedimiento sancionador] será ejecutiva cuando ponga fin a la vía administrativa./ En la resolución se adoptarán, en su caso, las disposiciones cautelares precisas para garantizar su eficacia en tanto no sea ejecutiva.») como precepto aplicable al ámbito tributario sancionador. (Llamamos la atención sobre el hecho de que el citado precepto forma parte del Capítulo II del Título IX.) Argumenta este autor que dicho artículo se refiere al régimen jurídico de la Administración, y que «aun admitiendo que la ejecutividad de los actos administrativos sancionadores, fuera una mera cuestión procedimental, ante el silencio de las normas tributarias al respecto, cabría aplicar de forma supletoria el mencionado artículo 138.3 por permitirlo la (...) disposición adicional quinta». *Vid.* TEJERIZO LÓPEZ, J.M., «El principio de tutela judicial efectiva y los procedimientos tributarios», *op. cit.*, pág. 286. El Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana ha reconocido la aplicabilidad del artículo 138.3 de la Ley 30/1992 en el ámbito tributario sancionador; el Fundamento de Derecho Tercero de su Sentencia 298/1995, de 22 de abril, establece lo siguiente:

“(…) La Exposición de Motivos de la Ley [30/1992] dice que, el Título IX regula los principios básicos a que debe someterse el ejercicio de la potestad sancionadora de la Administración y los correspondientes derechos que de tales principios se derivan para los ciudadanos extraídos del texto constitucional y de la consolidada jurisprudencia sobre la materia; el Capítulo II del Título IX se refiere a los «Principios del Procedimiento Sancionador»; en cuyo ámbito se enmarca el art. 138.3 de la Ley 30/1992, que dispone que la resolución (se refiere al procedimiento sancionador) será ejecutiva cuando ponga fin a la vía administrativa. Dicho precepto al recoger un principio del procedimiento sancionador, que afecta a la eficacia y a la ejecutividad de la resolución sancionadora en general, no a las formalidades o trámites procedimentales propiamente dichos, es aplicable a la actuación sancionadora de la Administración, incluso de la tributaria.”

En definitiva, tanto la redacción primigenia de la referida Disposición adicional quinta, como el tenor de la misma fruto de la reforma de 1999 permiten entender que la subsidiariedad o la supletoriedad se refieren al ámbito procedimental, mientras que, en materia de régimen jurídico, no plantea problema alguno la aplicación directa de la Ley 30/1992.

Desde nuestro punto de vista, no hay ninguna duda de que todos los principios del régimen sancionador contenidos en la Ley 30/1992, y en concreto el derecho a la presunción de inocencia, han debido y deben aplicarse directamente al ámbito tributario sancionador, y es que el Derecho tributario sancionador «en poco se diferencia» del Derecho administrativo sancionador; son notas específicas del primero que las sanciones constituyen una «reacción a incumplimientos de los deberes u obligaciones que conforman la relación jurídico tributaria tomada ésta en sentido amplio, atribuyéndose la competencia para imponerlas los propios órganos de la Administración Tributaria»<sup>365</sup>.

A la luz de los anteriores razonamientos, resulta claro que la presunción contenida en el artículo 137 de la Ley 30/1992 era y ha de ser directamente aplicable al ámbito represor tributario; con lo cual, dos son, en principio, los preceptos legales que pueden invocarse para exigir que el procedimiento tributario sancionador sea respetuoso con el derecho a no autoinculparse y a la presunción de inocencia: el artículo 33 del llamado Estatuto del Contribuyente (vigente hasta su efectiva derogación por la nueva Ley General Tributaria), y este otro precepto de la Ley 30/1992 al que nos referimos, el artículo 137<sup>366</sup>.

Hay otros dos preceptos de la Ley 30/1992 que pueden invocarse; nos referimos al artículo 135 de dicha norma y, por ende, a su artículo 35. Ciertamente los derechos a no autoinculparse y a la presunción de inocencia no aparecen recogidos con carácter expreso entre los que el artículo 135 de la Ley (precepto que también forma parte del Capítulo II del Título IX, y al que, por tanto, se han de aplicar las razones expuestas anteriormente) reconoce al presunto responsable de ilícitos administrativos, y tampoco están explicitados en el artículo 35, que recoge los derechos de los ciudadanos en sus relaciones con las Administraciones Públicas; precepto este último al que remite aquél otro<sup>367</sup>. Ahora bien, la letra k) del mencio-

---

PALAO TABOADA, por su parte, puso de manifiesto en 1994 (cuando afirmó que «la Disposición Adicional 5ª de la Ley 30/1992 señala una dirección equivocada en cuanto pretende aislar los procedimientos tributarios de la nueva ley»): «(...) se ha sostenido la aplicación en la esfera tributaria de los «principios del procedimiento sancionador» regulados bajo esta rúbrica en el Capítulo II del Título IX, entre ellos el de separación de los órganos a los que se encomiendan las fases instructora y sancionadora (art. 134.2) [...]; o el de inejecutabilidad de las resoluciones mientras no pongan fin a la vía administrativa (art. 138.3)» (vid. PALAO TABOADA, C., «La posición del contribuyente frente a la Administración tributaria», *op. cit.*, págs. 54-55).

<sup>365</sup> DIEZ-OCHOA AZAGRA, J.M.<sup>a</sup>, «Incidencia de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, en el derecho tributario sancionador», *Tribuna Fiscal*, núm. 42, 1994, pág. 36.

<sup>366</sup> HERRERA MOLINA y SERRANO ANTÓN afirmaron en 1993 que los preceptos de la Ley 30/1992 sobre «derechos del ciudadano» han de aplicarse directamente en el ámbito tributario (así como también las normas sobre Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas) –HERRERA MOLINA, P.M., SERRANO ANTÓN, F., «El Reglamento de procedimientos tributarios ¿adaptación o huida de la Ley de Procedimiento Administrativo Común?», *Impuestos-II*, 1993 (vid. pág. 968)–.

<sup>367</sup> Artículo 135 de la Ley 30/1992 (la cursiva es nuestra):

«Los procedimientos sancionadores garantizarán al presunto responsable los siguientes derechos:

A ser notificado de los hechos que se le imputen, de las infracciones que tales hechos puedan constituir y de las sanciones que, en su caso, se les pudieran imponer, así como de la identidad del instructor, de la autoridad competente para imponer la sanción y de la norma que atribuya tal competencia.

nado artículo 35 contiene una referencia genérica a «cualesquiera» otros derechos que, a pesar de no estar citados en este precepto, reconozcan a los ciudadanos la Constitución y las Leyes; y aquí se entenderían incluidos los derechos a no autoinculparse y a la presunción de inocencia, por lo que habrían de garantizarse al presunto responsable en el transcurso de los procedimientos sancionadores, en general, y tributarios, en particular<sup>368</sup>.

Por su interés, y para terminar, queremos dejar constancia aquí de una reflexión que hiciera DE MIGUEL CANUTO en 1998, sobre la virtualidad, en el ámbito tributario, del Real Decreto 1398/1993, de 4 de agosto, por el que se aprueba el Reglamento para el ejercicio de la potestad sancionadora: “El apartado 3 del art. 1 del RD 1398/1993, Reglamento sancionador, dice que él tiene «carácter supletorio» de la regulación de los «procedimientos de ejercicio de la potestad sancionadora en materia tributaria», pero su operatividad va más allá de esa modesta supletoriedad afirmada por el Gobierno en su aprobación (...)”; y es que “aquellos preceptos –prácticamente todos– que sean desarrollo de reglas o principios constitucionales y de normas que integren el «régimen jurídico de las Administraciones Públicas» quedan impregnados de la cualidad jurídica de unas y otras de manera que su papel no es supletorio porque no pueden ser desplazados por una norma específica en materia tributaria cimentada en la D.A. 5ª de la Ley 30/1992”.<sup>369</sup>

#### a.4) Los artículos 1.2 y 33 de la Ley 1/1998, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes

Como hemos apuntado ya, el derecho a la presunción de inocencia tiene reconocimiento específico en el artículo 33 («Presunción de buena fe») de la Ley 1/1998, de Dere-

---

A formular alegaciones y utilizar los medios de defensa admitidos por el ordenamiento jurídico que resulten procedentes.

*Los demás derechos reconocidos por el artículo 35 de esta Ley.»*

<sup>368</sup> DEL PASO BENGUA y JIMÉNEZ JIMÉNEZ (1998) afirman que “el contribuyente, aunque no fuese más que en cuanto administrado y en sus relaciones con la Administración en general (y la Tributaria como parte de ella), tiene también todos los derechos que, bajo la significativa rúbrica «Derechos de los ciudadanos» le otorga el artículo 35 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, precepto que al estimarse de «régimen jurídico», no se encuentra incluido en la Disposición Adicional quinta de dicha Ley y resulta, por tanto, directamente aplicable (salvo, lógicamente, en lo que venga expresa o implícitamente contradicho, en relación con la misma materia, por la regulación de la LDGC)” –DEL PASO BENGUA, J.M.ª; JIMÉNEZ JIMÉNEZ, C., *Derechos y Garantías del Contribuyente. Comentarios a la Ley 1/1998*, CISS, Valencia, 1998, págs. 58-59–. Sobre la aplicación del citado artículo 35 al ámbito tributario *vid.* también DE LA NUEZ SÁNCHEZ-CASCADO, E.; OGEA MARTÍNEZ OROZCO, M., Capítulo IV «Derechos y garantías en los procedimientos tributarios», en AA.VV., *El Estatuto del Contribuyente. Comentarios a la Ley 1/1998, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes*, trabajo *cit.*, págs. 93 y ss.; GARCÍA BERRO, F., *Los procedimientos tributarios y la Ley 30/1992 desde la nueva perspectiva de la Ley 1/1998, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes*, *op. cit.*, págs. 67 y ss.

<sup>369</sup> Cuando DE MIGUEL CANUTO escribía este artículo aún no había visto la luz el Real Decreto 1930/1998; de ahí que afirmara además: «(...) la inexistencia de una regulación de las actuaciones inspectoras idónea para sancionar, máxime después de exigirse la separación de procedimientos comprobador-sancionador, aboca a que deba ser aplicado el Reglamento sancionador de 1993 a las infracciones tributarias graves sancionadas por la Inspección de Tributos». *Vid.* DE MIGUEL CANUNTO, E., «El procedimiento para sancionar las infracciones graves por la Inspección de Tributos: Algunos aspectos», *op. cit.*, pág. 58.

chos y Garantías de los Contribuyentes<sup>370</sup>, hasta la efectiva derogación de la misma por la nueva Ley General Tributaria:

«1. La actuación de los contribuyentes se presume realizada de buena fe.

2. Corresponde a la Administración tributaria la prueba de que concurren las circunstancias que determinan la culpabilidad del infractor en la comisión de infracciones tributarias.»

Ciertamente, este precepto ha contemplado en el ámbito tributario el derecho a la presunción de inocencia, aunque sin mencionarlo como tal con carácter expreso; la doctrina ha sido prácticamente unánime al respecto<sup>371</sup> (algunos autores han señalado que la alusión del apartado 1 de dicho artículo a la «presunción de buena fe» se reconduciría al derecho a la presunción de inocencia<sup>372</sup>). En definitiva, es indudable que el derecho fundamental a la

<sup>370</sup> Según GONZÁLEZ PÉREZ, «el derecho a la presunción de inocencia es una manifestación de un principio más amplio y rígido, que está integrado en el respeto debido a la dignidad de la persona humana, que se concreta en el principio de que el ciudadano actúa siempre de buena fe». Vid. GONZÁLEZ PÉREZ, J., «La Constitución y la modificación parcial de la Ley General Tributaria», *Gaceta Fiscal*, núm. 25, 1985, págs. 99-100; asimismo, MERINO JARA, I., «Algunas reflexiones sobre la potestad sancionadora de la Administración tributaria», *Impuestos-II*, 1987, pág. 244.

<sup>371</sup> Es interesante la postura de GONZÁLEZ MÉNDEZ, para quien el artículo 33 de la Ley 1/1998 «no contiene un mandato sobre la presunción de inocencia». A juicio de esta autora, el apartado 2 de dicho artículo «advierde sobre la inversión de la carga de la prueba que se produce como efecto de la configuración de la buena fe como una verdad interina; como consecuencia de presumir, salvo prueba en contrario, que el sujeto pasivo ha actuado guiado por la creencia de que su conducta era lícita y por tanto no es responsable de la infracción cometida». Vid. GONZÁLEZ MÉNDEZ, A., *Buena fe y Derecho tributario*, Marcial Pons, Madrid, 2001 (nos remitimos a la pág. 136).

<sup>372</sup> Resultan muy significativas las palabras de PALAO TABOADA que transcribimos seguidamente; cuando la Ley 1/1998 era todavía Proyecto afirmó: “(...) la formulación de la presunción de inocencia como presunción de buena fe es técnicamente errónea, pues la noción de buena fe pertenece fundamentalmente al ámbito del ejercicio de los derechos y el cumplimiento de las obligaciones, es decir, a un orden conceptual diverso del Derecho sancionador. En éste, la «buena fe» podría contraponerse a la «mala fe», o sea al dolo, pero definir la presunción de inocencia como presunción de ausencia de dolo es reducir excesivamente su contenido” (PALAO TABOADA, C., “Lo «blando» y lo «duro» del Proyecto de Ley de derechos y garantías de los contribuyentes”, *op. cit.*, pág. 9).

Vid. también GÓMEZ CABRERA, C., Comentario al artículo 34 de la Ley 1/1998, de 26 de febrero, en AA.VV., *Comentarios a la Ley de Derechos y Garantías de los contribuyentes*, Comentario *cit.*, págs. 249 y ss.; DEL PASO BENGUA, J.M<sup>a</sup>.; JIMÉNEZ JIMÉNEZ, C., *Derechos y Garantías del Contribuyente*, *Comentarios a la Ley 1/1998*, *op. cit.*, pág. 386; DE LA NUEZ SÁNCHEZ-CASCADO, E.; OGEA MARTÍNEZ-OROZCO, M., Capítulo VII «Derechos y garantías en el procedimiento sancionador», en AA.VV., *El Estatuto del Contribuyente*, *Comentarios a la Ley 1/1998, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes*, Aranzadi, Pamplona, 1998, págs. 234-235. GÓMEZ GONZÁLEZ, por su parte, ha señalado que la «buena fe» del contribuyente está amparada constitucionalmente en el principio de presunción de inocencia, entre otros (GÓMEZ GONZÁLEZ, J.F., «Presunción de inocencia y buena fe del contribuyente», *Revista Técnica Tributaria*, núm. 42, 1998, pág. 67). ARGILÉS Y GARCÉS DE MARCILLA afirma que el principio de buena fe tiene «toda su relación con la presunción de inocencia» –*vid.*, de este autor «Procedimiento sancionador tributario (2ª parte)», *Gaceta Fiscal*, núm. 191, 2000, pág. 147–.

Para BANACLOCHE PÉREZ, del artículo 33, apartado 1, «se deduce con claridad que no se está regulando por ley la previsión constitucional de la presunción de inocencia», ésta se contempla en el apartado 2 de dicho artículo; «la tarea de la Administración sancionadora es doble: debe probar la culpa contra la presunción de inocencia y debe probar que no existió buena fe contra la presunción de que así actúa el contribuyente». Ahora bien, esta novedad (a juicio de dicho autor) se convierte en «algo ignorable»; y es que, en la práctica, «sí se propone una sanción ello implica que no existe buena fe, sin necesidad de destruir la presunción legal» (BANACLOCHE PÉREZ, J., *Los derechos del contribuyente*, La Ley, Madrid, 2000, págs. 219-220, 225).

A la presunción de inocencia, como garantía contemplada en el artículo 33 de la Ley 1/1998, se han referido también FENELLÓS PUIGSERVER, V., *El Estatuto del Contribuyente (Comentarios a la Ley 1/98 de 26 de febrero, de derechos y garantías de los contribuyentes)*, *op. cit.*, pág. 380; RUIZ DE PALACIOS VILLAVARDE, J.I., Comentario al artículo 33 de la Ley 1/1998, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, en AA.VV., *Estatuto del Contribuyen-*

presunción de inocencia y, por tanto, también el derecho a no autoinculparse han sido reconocidos por el legislador tributario en el referido artículo 33 del llamado Estatuto del Contribuyente. Derogada la Ley 1/1998, y puesto que la Ley General Tributaria de 2003 no contiene una referencia análoga al principio de buena fe, ni contempla expresamente la presunción de inocencia o el derecho a no autoinculparse, volvemos a la situación anterior; a partir de la efectiva derogación de la Ley 1/1998, procede invocar como apoyo legal, no ya el Estatuto del Contribuyente y la Ley 30/1992, sino sólo esta última.

Esa vuelta a la situación anterior no nos sorprende. Y es que, con la redacción de dicho artículo 33 el legislador se resiste, una vez más, a negar singularidad al ámbito jurídico tributario en materia de garantías<sup>373</sup>. No tenemos duda de que este precepto ha consagrado el derecho a la presunción de inocencia, pero lo ha hecho de modo un tanto «oscuro», si se nos permite la expresión; el legislador ha evitado referirse a dicha garantía por su nombre. Esta reflexión viene a corroborar el juicio que le merece a FERREIRO LAPATZA el artículo 1.2 de la Ley 1/1998; precepto según el cual «los derechos que se reflejan en la presente Ley se entienden sin perjuicio de los derechos reconocidos en el resto del ordenamiento». A juicio de Ferreiro, tal locución revela la intencionalidad «clara y patente» del legislador: se trata de no mencionar la «innombrable» Ley 30/1992, y en definitiva, de no reconocer «que los hombres y mujeres que pueblan este país tienen los mismos derechos, como contribuyentes, como administrados y como ciudadanos»<sup>374</sup>.

---

*te. Ley 1/1998 de Derechos y Garantías de los Contribuyentes*, Francis Lefebvre, Madrid, 1998, pág. 202 (3339); CARBAJO VASCO, D.; PRATS MÁÑEZ, F., *Todo sobre el Estatuto del Contribuyente*, op. cit., págs. 219-220.

CALVO ORTEGA, por su parte, dice de la presunción de buena fe, una vez transcrito el párrafo 1 del artículo 33 de la Ley 1/1998, que «el avance que pueda suponer esta presunción en relación con las garantías de los sujetos pasivos debe medirse a través de dos comparaciones»; y señala: «con la prueba de la infracción tributaria que corresponde a la Administración», y también «con la interpretación razonable que de la obligación realiza el propio sujeto pasivo». Añade este autor que es indudable que *la carga de probar la infracción tributaria corresponde a la Administración en virtud del principio de presunción de inocencia* («No ofrece duda que la prueba de la infracción tributaria corresponde a la Administración tanto por el principio de presunción de inocencia como por la norma general sobre carga de la prueba contenida en el artículo 114 de la LGT»). *Vid.*, de dicho autor, Capítulo XIII «La presunción de buena fe en los sujetos pasivos», CALVO ORTEGA, R.; CHECHA GONZÁLEZ, C., (Coords.) *Derechos y garantías de los contribuyentes (Estudio de la nueva ley)*, Lex Nova, Valladolid, 1998, págs. 573-574.

SÁNCHEZ GALIANA ha criticado «la deficiente técnica legislativa utilizada» en el artículo 33, que contempla («en aparente conexión») buena fe y presunción de inocencia (SÁNCHEZ GALIANA, J.A., Capítulo 34 «Presunción de buena fe», en AA.VV. *Comentarios a la Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes*, Centro de Estudios Financieros, s/l, 1999, págs. 579 y ss. –*vid.* en especial págs. 589-590–).

El Informe de la Comisión para el estudio y propuesta de medidas para la reforma de la Ley General Tributaria refleja la discrepancia doctrinal existente sobre el reconocimiento del principio de buena fe en el ámbito de los ilícitos tributarios; hay miembros de la Comisión que consideran que se trata de un concepto «más propio» del Derecho de obligaciones. De la presunción de inocencia, se dice que, a pesar de estar proclamada en el artículo 24.2 de la Constitución, «la mayoría de la Comisión coincide en afirmar la necesidad de que tal principio figure expresamente reconocido en la LGT». *Vid. Informe para la reforma de la Ley General Tributaria*, cit., págs. 175-176.

<sup>373</sup> No se ha visto cumplida la expectativa que MARTÍN QUERALT recogiera en su trabajo «Derechos y garantías del contribuyente... y de la Hacienda Pública», *Tribuna Fiscal*, núm. 78, 1997, pág. 4, de que, con la Ley 1/1998, quedase ultimada la cuestión relativa al reconocimiento de unos mismos derechos ante la Administración tributaria y las otras Administraciones Públicas.

<sup>374</sup> FERREIRO LAPATZA, J.J., «¿Estatuto del Contribuyente o Estatuto de la Administración Tributaria?», *Quincena Fiscal*, núm. 10, 1997, págs. 11-12.

El legislador se aferra a la singularidad de la materia tributaria. Sin embargo, TEJERIZO LÓPEZ nos recuerda que la independencia del Derecho tributario «no necesita ser reafirmada continuamente», y que no justifica que

El mencionado artículo 1.2 revela esa intención del legislador. Ahora bien, no hay que perder de vista que la literalidad misma de dicha norma habría permitido «llenar» un eventual silencio del legislador tributario sobre el derecho a la presunción de inocencia, al que está indisolublemente ligado el derecho a no autoincluirse<sup>375</sup>. En efecto; aunque el llamado Estatuto del Contribuyente no hubiese contemplado el derecho a la presunción de inocencia, se habría podido afirmar que ambas garantías rigen, sin duda, en el ámbito represor tributario; y es que (ya nos hemos referido a ello) esos derechos están reconocidos en la Ley 30/1992 (también a esta norma remite el artículo 1.2 del Estatuto)<sup>376</sup>, y además, o fundamentalmente, no

---

todos los aspectos de la «actividad financiera pública» hayan de regularse «de forma autónoma e individualizada». La Ley 1/1998 ha merecido la crítica de este autor; para Tejerizo, «hubiera bastado con que el legislador confirmara lo que la jurisprudencia había ya declarado: que en el ordenamiento tributario se aplican íntegramente los derechos reconocidos, con carácter general, en la Ley de 26 de noviembre de 1992» –TEJERIZO LÓPEZ, J.M., «La Ley 1/1998, de 26 de febrero, como un avance en los derechos y garantías de los contribuyentes ante la Hacienda Pública (algunas consideraciones generales sobre la nueva Ley)», *op. cit.*, pág. 28–.

BANACLOCHE PÉREZ, refiriéndose al artículo 1.2 de la Ley 1/1998, ha señalado que derechos de importancia capital en los procedimientos tributarios, entre los que dicho autor menciona el derecho a no autoincluirse, “no parece que puedan quedar a la búsqueda del «contribuyente» en todas las disposiciones del ordenamiento jurídico” (BANACLOCHE PÉREZ, J., *Los derechos del contribuyente*, *op. cit.*, pág. 39).

<sup>375</sup> A pesar de que, al evitar toda referencia expresa a la Ley 30/1992, el artículo 1.2 de la Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes pone de manifiesto la resistencia del legislador a terminar con la singularidad de lo tributario en materia de garantías y derechos, no hay que olvidar que uno de los objetivos del llamado Estatuto del Contribuyente ha sido, en palabras de su Exposición de Motivos (apartado III), «la incorporación al ordenamiento tributario del conjunto de derechos básicos del ciudadano reconocidos en la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común». Escribía LÓPEZ GETA que “se ha iniciado un interesante movimiento en orden a la definición de un «estatuto jurídico-administrativo único», para los ciudadanos en general, merced al cual el contribuyente deje de ser un «administrado de segunda»” (LÓPEZ GETA, J.M.<sup>3</sup>, «Derechos y garantías de los contribuyentes», *Impuestos-I*, 1997, pág. 61).

<sup>376</sup> Los derechos consagrados en la Ley 30/1992 o en la Constitución no reproducidos en la Ley 1/1998 habrían tenido prevista su aplicación al ámbito tributario en el artículo 1.2 de esta otra norma –FALCÓN Y TELLA, R., «Aspectos positivos y negativos de la Ley de derechos y garantías del contribuyente (I): especial referencia a la suspensión de las sanciones y al plazo máximo de duración de los procedimientos», *op. cit.*, pág. 7–.

Señalaba FENELLÓS PUIGSERVER en 1997 que una norma sectorial, como la Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, «de ninguna forma puede recortar el estatuto diseñado por una ley básica anterior, pese al tenor de la famosa Disposición Adicional Quinta de la Ley 30/1992 y de las múltiples interpretaciones de todo gusto que se han vertido al respecto». FENELLÓS PUIGSERVER, V., «Consideraciones acerca del Proyecto de Estatuto de Estatuto del Contribuyente (I)», *op. cit.*, págs. 1070-1071; *vid.* también de dicho autor *El Estatuto del Contribuyente (Comentarios a la Ley 1/98 de 26 de febrero, de derechos y garantías de los contribuyentes)*, *op. cit.*, pág. 58. Según este mismo jurista, con la separación de los procedimientos de liquidación y sancionador (artículo 34 de la Ley 1/1998) «ya no quedan dudas –si es que a alguien le quedaban– de que los principios contenidos en el Título IX de la Ley 30/1992 no son inmunes a la Administración Tributaria ni quedan dentro de la criticada salvaguarda de su famosa Disposición Adicional 5ª» –FENELLÓS PUIGSERVER, V., «Consideraciones acerca del Proyecto de Estatuto de Estatuto del Contribuyente (y II)», *Impuestos-I*, 1997, págs. 999-1000–.

«(...) desde el punto de vista lógico, carecería de sentido que la Ley 1/1998 cercenara derechos plasmados en otra ley –tiene escrito MONTEJO VELLILLA–, pero desde el punto de vista jurídico nada lo impediría». Teniendo en cuenta el criterio de este autor, a pesar de que la Ley 1/1998 no hubiese reconocido el derecho a la presunción de inocencia, habría que entender que, al no derogar expresamente los derechos contemplados en la Ley 30/1992, esa garantía subsistiría en su integridad. *vid.* MONTEJO VELLILLA, S., «Los principios y derechos generales de los contribuyentes en la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes», *op. cit.*, pág. 57.

Con la Ley 1/1998, es indudable que los principios del Título IX de la Ley 30/1992 han de aplicarse en el ámbito tributario (*vid.* SÁNCHEZ PEDROCHE, J.A., «Algunas cuestiones de interés atinentes a los derechos y garantías en el procedimiento sancionador tributario», *Revista de Contabilidad y Tributación*, Centro de Estudios Financieros, núm. 208, 2000, pág. 48).

hay que perder de vista que la Constitución los ha consagrado en su artículo 24.2 (como dice la Exposición de Motivos de la Ley 30/1992 –apartado 14–, los principios, contemplados en dicha Ley, a los que debe someterse el ejercicio de la potestad sancionadora por parte de la Administración «se consideran básicos al derivar de la Constitución y garantizar a los administrados un tratamiento común ante las Administraciones Públicas [...]»<sup>377</sup>).

Así pues, el derecho a no autoinculparse y a la presunción de inocencia rigen no sólo en el ámbito penal, sino también, insistimos, en el procedimiento administrativo sancionador, y tributario sancionador.

#### *a.5) Una consideración desde el fundamento mismo del sistema represivo*

Teniendo en cuenta que los sistemas de represión penal y administrativa de conductas ilícitas tienen su origen en el *ius puniendi* estatal<sup>378</sup>, carecería de justificación reconocer

---

<sup>377</sup> Afirma DELGADO GARCÍA en 2000 que «la supletoriedad prevista en la Disposición Adicional Quinta de la Ley 30/1992 no significa que la normativa tributaria pueda desconocer la regulación constitucional». A juicio de esta autora, «si la normativa tributaria desconoce un principio constitucional que, por el contrario, sí es contemplado en las disposiciones de la Ley 30/1992 [éste ha sido el caso de la presunción de inocencia hasta 1998], dicho principio deviene aplicable en materia tributaria no por aplicación de la Ley 30/1992, sino porque emana directamente de la CE». Cfr. DELGADO GARCÍA, A.M.<sup>a</sup>, «La aplicación de la Ley 30/1992 en materia tributaria», *op. cit.*, pág. 57. Vid. también GÓMEZ CABRERA, C., Comentario al artículo 34 de la Ley 1/1998, en AA.VV., *Comentarios a la Ley de Derechos y Garantías de los contribuyentes*, Comentario *cit.*, págs. 257-258.

A la incidencia de la Constitución en el ámbito tributario sancionador alude también GARCÍA BERRO en su obra *Los procedimientos tributarios y la Ley 30/1992 desde la nueva perspectiva de la Ley 1/1998, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes*, *op. cit.*: «(...) aunque uno de los objetivos principales de la reforma de la LGT de 1995 en materia de sanciones era desmarcarse del régimen establecido en la normativa general de la LRJAP y PAC –leemos en la página 225–, el resultado obtenido representó todo lo más una alteración formal en el sistema de fuentes, excluyendo la aplicabilidad directa en materia tributaria del título IX de la citada Ley; pero ello no arrastraba en la práctica desde nuestro punto de vista modificaciones sustanciales en el régimen del procedimiento tributario sancionador, principalmente porque lo que no podía alterarse en la reforma era la posición prevalente de la CE en aquel sistema, circunstancia que siguió y seguirá jugando como límite a las especialidades pretendidas por el legislador tributario».

En 1993, BANACLOCHE PÉREZ, a la vista del apartado 14, párrafo primero, de la Exposición de Motivos de la Ley 30/1992 («El Título IX regula los principios básicos a que debe someterse el ejercicio de la potestad sancionadora de la Administración y los correspondientes derechos que de tales principios se derivan para los ciudadanos extraídos del texto constitucional y de la ya consolidada Jurisprudencia sobre la materia. Efectivamente, la Constitución, en su artículo 25, trata conjuntamente los ilícitos penales y administrativos, poniendo de manifiesto la voluntad de que ambos se sujeten a principios de básica identidad, especialmente cuando el campo de actuación del Derecho Administrativo sancionador ha ido recogiendo tipos de injusto procedentes del campo penal no subsistentes en el mismo en aras al principio de mínima intervención.»), refería, entre otros principios, los de presunción de inocencia y defensa al ámbito sancionador tributario (BANACLOCHE PÉREZ, J., «Estatutos», *Impuestos-I*, 1993, págs. 18-19).

<sup>378</sup> Hemos de citar, en este sentido, el Fundamento Jurídico 2.º de la Sentencia del Tribunal Constitucional 77/1983, de 3 de octubre, donde se da a entender que el poder sancionador de la Administración se ha desgajado de la potestad punitiva jurisdiccional («No cabe duda que en un sistema en que rigiera de manera estricta y sin fisuras la división de los poderes del Estado, la potestad sancionadora debería constituir un monopolio judicial y no podría estar nunca en manos de la Administración, pero un sistema semejante no ha funcionado nunca históricamente y es lícito dudar que fuera incluso viable [...]»).

El poder sancionador de la Administración tiene un «carácter auxiliar y subordinado» respecto al poder sancionatorio de los órganos judiciales, en la represión de ilícitos menores, «dotando al conjunto del aparato represivo de una mayor eficacia y consiguiendo la deseable inmediatez respecto a los hechos castigados»; así lo ha señalado FERREIRO LAPATZA, J.J., *Curso de Derecho Financiero Español*, *op. cit.*, págs. 433 y ss. Vid. también RUFÍAN LIZANA,



virtualidad a los derechos a no autoincluirse y a la presunción de inocencia únicamente en sede penal<sup>379</sup>. Y no hay que olvidar, además, la importante cuantía de las multas que puede imponer la Administración tributaria; por lo que parece una necesidad, también desde esa óptica, que dicha Administración respete los derechos a no autoincluirse y a la presunción de inocencia<sup>380</sup>.

Ahora bien, algunos autores están convencidos de que la represión administrativa, a diferencia de la penal, no constituye una manifestación del *ius puniendi* del Estado. Según esta corriente de pensamiento, los bienes jurídicos que protegen el Derecho administrativo sancionador y el orden penal son distintos: los tutelados con técnicas penales se refieren a la convivencia del colectivo social y a los derechos y libertades de los ciudadanos, mientras que los bienes jurídicos protegidos con técnicas administrativas son aquéllos que constituyen el objetivo de una función administrativa principal (el procedimiento sancionador se configura como un elemento auxiliar de dicha función encaminado a la efectividad de la misma)<sup>381</sup>. Para aquellos estudiosos de nuestra disciplina que así piensan, la po-

---

D.M.<sup>a</sup>, «La constitucionalidad de la regulación de las infracciones y sanciones tributarias en la LGT», *op. cit.*, pág. 222; ALONSO GONZÁLEZ, L.M., *Jurisprudencia Constitucional Tributaria*, *op. cit.*, págs. 207-208.

Nos remitimos asimismo a los Fundamentos Jurídicos 2º, 3º y 4º de la Sentencia del Tribunal Constitucional 77/1983, de 3 de octubre. LOZANO CUTANDA, comentando el fragmento de texto correspondiente al Fundamento Jurídico 2.º que hemos transcrito, se ha referido a la Administración como «“colaboradora” de la potestad punitiva jurisdiccional para la represión de “ilícitos de gravedad menor”» (*vid.* de la mencionada autora «La tensión entre eficacia y garantías en la represión administrativa: aplicación de los principios constitucionales del orden penal en el Derecho administrativo sancionador con especial referencia al principio de legalidad», en PICÓ LORENZO, C., –Dira.–, *Las fronteras del Código Penal de 1995 y el Derecho Administrativo sancionador*, Cuadernos de Derecho Judicial, Consejo General del Poder Judicial, Madrid, 1997, pág. 53).

<sup>379</sup> Análoga conclusión se podrá extraer de las afirmaciones del profesor SAINZ DE BUJANDA sobre la unidad del Derecho penal, en el que este autor incluyó el Derecho penal tributario. («Sentada, pues, la idea de la unidad del Derecho penal, hay que reconocer que el Derecho penal tributario no es sino una parte del Derecho penal, y pienso, además, que el Derecho penal tributario es también unitario. Me parece poco fecunda, desde el punto de vista de la construcción jurídica, diferenciar un Derecho penal tributario de infracciones formales, y un Derecho penal tributario de infracciones sustantivas, para extraer de ahí la conclusión de que son penales las primeras y administrativas las segundas. Creo que todas esas infracciones son “penales” y, por tanto, se definen y sancionan en un Derecho unitario.») *Vid.* SAINZ DE BUJANDA, F., *Hacienda y Derecho. Estudios de Derecho financiero*, Vol. II, Instituto de Estudios Políticos, Madrid, 1962, págs. 207 y ss.; el texto literal entre paréntesis lo hemos tomado de la nota núm. 4, pág. 213.

PRIETO SANCHÍS, por su parte, en relación con la unidad del Ordenamiento punitivo del Estado, tiene escrito: «(...) nada justifica la tradicional separación entre los principios y reglas del Derecho penal y los que han venido inspirando el Derecho administrativo sancionador» (PRIETO SANCHÍS, L., «La jurisprudencia constitucional y el problema de las sanciones administrativas en el Estado de Derecho», *op. cit.*, pág. 102).

<sup>380</sup> En 1998, considerando el importe de las sanciones pecuniarias que puede imponer la Administración de los tributos, MORILLO MÉNDEZ aboga por que ésta «se someta a los principios y criterios garantistas establecidos y desarrollados en el ámbito de la legislación, jurisprudencia y doctrina penalistas» (*vid.* de dicho autor «No sancionabilidad por ausencia de acción o de tipo de infracción. Un análisis del artículo 77.4 de la Ley General Tributaria», *Impuestos-I*, 1998, págs. 494-495).

<sup>381</sup> Es interesante recordar aquí la crítica que hiciera PÉREZ ROYO en 1986 a una concepción autoprotectora del Derecho tributario sancionador:

“(...) aun admitiendo que la tipificación de infracciones con sus correspondientes sanciones –escribió este autor– protege el desarrollo de la función tributaria (o la relación jurídico tributaria, si se prefiere), ésta no tiene un simple carácter instrumental. No se puede decir simplemente que «la Administración protege su derecho a percibir de los ciudadanos las prestaciones tributarias, sólo con la efectividad de las cuales puede ella funcionar» [GARCÍA DE ENTERRÍA, E., «El problema jurídico de las sanciones administrativas», *Revista Española de Derecho*

testad sancionadora tributaria tiene como finalidad asegurar el adecuado cumplimiento del deber de contribuir: no se ha de poner en conexión con el poder punitivo del Estado, sino con el procedimiento de regularización tributaria<sup>382</sup>.

Los autores que sostienen esta concepción pueden mostrarse reticentes a que se apliquen los derechos a no autoinculparse y a la presunción de inocencia al procedimiento tributario sancionador; pero no parece que sea consustancial a esa corriente de pensamiento una oposición radical o absoluta a dicha aplicación. Hemos de considerar al respecto que BAYONA DE PEROGORDO, reconocido exponente de esta doctrina a la que aludimos, se ha limitado a llamar la atención sobre el peligro que conlleva la interpretación desproporcionada del derecho a no declararse culpable. Resultan muy interesantes las palabras de este autor:

«Sin duda, no todas las garantías procesales ofrecen la misma dificultad de aplicación al ámbito del procedimiento sancionador –ha escrito–. En un esfuerzo de síntesis podría afirmarse que los principales escollos se encuentran en una interpretación del principio de culpabilidad exacerbadamente voluntarista y en una desmesurada ampliación del derecho a no declararse culpable entendiendo que cualquier declaración o la simple aportación documental, en la medida en que por el desarrollo típico del procedimiento de gestión tributaria podría desembocar en el descubrimiento de un ilícito tributario, ello ya es razón suficiente para justificar la negativa del sujeto pasivo a declarar o presentar documentos o colaborar de algún modo con la Administración.

A nadie se le escapa que la consolidación de estas interpretaciones terminaría por hacer imposible el desarrollo de la función tributaria y con ello (...) el propio funcionamiento del Estado ya que, ante la imposibilidad de probar una culpabilidad o con la simple alegación de su derecho a no declararse culpable, los sujetos pasivos terminarían por negarse a toda colaboración lo que haría imposible la exigencia del tributo.»<sup>383</sup>

*Administrativo*, núm. 10, 1976, pág. 403]. Como ha observado replicando a estas consideraciones, Sainz de Buja, «el despliegue de la actividad financiera, en el mundo contemporáneo, cumple fines muy dilatados y heterogéneos, que en modo alguno se circunscriben a asegurar el buen orden administrativo» [SAINZ DE BUJANDA, F., *Sistema de Derecho Financiero, I, Introducción*, Vol. Segundo, *op. cit.*, pág. 699].”

Vid. PÉREZ ROYO, F., *Los delitos y las infracciones en materia tributaria*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1986, págs. 266-268 (el texto transcrito lo hemos tomado de la pág. 267). Vid. asimismo en este sentido MERINO JARA, I., Tema VIII «Infracciones y sanciones», AA.VV., *La reforma de la Ley General Tributaria*, *op. cit.*, pág. 324.

<sup>382</sup> Mantiene esta postura BAYONA DE PEROGORDO, J.J., «El procedimiento sancionador», *Revista de Información Fiscal*, núm. 16, 1996, págs. 7 y ss. SOLER ROCH ha presentado las reflexiones de dicho autor como ejemplo de posible vía de solución al conflicto entre los artículos 24.2 y 31.1 de la Constitución (vid. SOLER ROCH, M.ª T., «Deberes tributarios y derechos humanos», *Revista Técnica Tributaria*, núm. 30, 1995, págs. 114-115; la autora cita la conferencia que, con el título «El procedimiento sancionador», pronunciara en 1994 BAYONA DE PEROGORDO, dentro del Curso sobre *Elusión y fraude fiscal*, celebrado en la Universidad Internacional Menéndez Pelayo –Santander–).

Para ZORNOZA PÉREZ (Prólogo a la obra de MARÍN-BARNUEVO FABO, D., *Presunciones y técnicas presuntivas en Derecho Tributario*, McGraw Hill, Madrid, 1996, págs. XXI-XXII), habría que revisar «con cierta urgencia» el dogma doctrinal y jurisprudencial de la naturaleza esencialmente penal de la potestad administrativa sancionadora. A juicio de este autor, dicha potestad habría de recuperar «la fibra administrativa que ahora se le está negando», y habría de hacerlo en los términos que propone NIETO GARCÍA [*Derecho Administrativo Sancionador*, *op. cit.*]; términos que, según ZORNOZA PÉREZ, «parecen coincidir» con la postura de BAYONA DE PEROGORDO.

FALCÓN Y TELLA considera que RODRÍGUEZ BEREJO, en su Prólogo a la obra de ZORNOZA PÉREZ, J.J., *El sistema de infracciones y sanciones tributarias*, Prólogo *cit.*, sostiene «implícitamente» que las sanciones tributarias han de considerarse «parte integrante de la regularización tributaria, y por tanto, reconducible a la función administrativa de gestionar tributos» (vid. FALCÓN Y TELLA, R., «Un giro trascendental en la jurisprudencia del Tribunal de Estrasburgo con incidencia inmediata en el procedimiento inspector: el derecho a no declarar», *Quincena Fiscal*, núm. 22, 1995, págs. 5-6).

<sup>383</sup> BAYONA DE PEROGORDO, J.J., «El procedimiento sancionador», *op. cit.*, pág. 29.

Por tanto, se puede afirmar que también desde de la teoría expuesta es posible invocar los derechos a no declarar contra sí mismo, a no confesarse culpable y a la presunción de inocencia como garantías que deben respetarse en ámbito sancionador tributario.

## **b) El valor a efectos sancionadores y penales de la documentación extendida por la Inspección de los tributos en la fase preprocesal de los delitos contra la Hacienda Pública**

### *b.1) Ideas previas*

El desarrollo de las actuaciones inspectoras de contraste y averiguación de la fase preprocesal de los delitos contra la Hacienda Pública queda documentado fundamentalmente en diligencias<sup>384</sup>; éstas y el informe, al que ya nos hemos referido, son «piezas clave» del expediente que la Administración tributaria remite, en su caso, al Ministerio Fiscal o a los tribunales de lo penal<sup>385</sup>. La cuestión es: ¿qué incidencia probatoria tendrán en un proceso por delito contra la Hacienda Pública, o en el ámbito tributario sancionador, si finalmente no se castigan los hechos en vía penal<sup>386</sup>? Se ha de tener presente que el material aportado

<sup>384</sup> El artículo 47 del Reglamento General de Inspección establece en su apartado 3, letra g), que se hará constar en diligencia «las acciones u omisiones que pudieran ser constitutivas de delitos públicos y llegue a conocer, en su caso, la Inspección en el curso de sus actuaciones».

PÉREZ GUIRAO ha destacado la importancia de las diligencias como medio de prueba a efectos represivos; tiene escrito: «(...) si bien en materia sancionadora comparte su valor probatorio con el AIT [Acta de Inspección Tributaria], en materia procesal penal la expresión de los hechos se reserva a la DIT [Diligencia de Inspección Tributaria]» —PÉREZ GUIRAO, R., *El Valor Probatorio de las Actas y Diligencias de la Inspección Tributaria (ADIT) y su Compatibilidad con la Presunción de Inocencia en el Ordenamiento Jurídico Español*, Tesis doctoral dirigida por D. Juan MARTÍN QUERALT, Universidad de Valencia, 1995, pág. 248—.

<sup>385</sup> Ha señalado PÉREZ ROYO que «normalmente en el proceso penal no llegarán a lucir las actas en cuanto tales: el procedimiento de inspección se habrá interrumpido antes de llegar al levantamiento del acta y el elemento material que eventualmente podrá aparecer en el proceso penal no será el acta, sino un informe de la Inspección (...)» —cfr. «El delito fiscal tras veinte años de su implantación: cuestiones abiertas en torno a su aplicación», *op. cit.*, pág. 577; *vid.* también de este autor «Los delitos contra la Hacienda Pública: Opciones de política legislativa en su regulación y cuestiones sobre su aplicación», *op. cit.*, págs. 22-23—.

<sup>386</sup> Aunque planteamos la trascendencia «probatoria» de las diligencias y el informe a los que nos referimos, se ha de tener presente que no hay unanimidad doctrinal (y seguramente continuará siendo así) en torno a la naturaleza probatoria o no de las actuaciones inspectoras de comprobación (tengamos presente que en el ámbito de la fase preprocesal, nos referimos a actuaciones inspectoras de contraste y averiguación).

Entre quienes han atribuido a dichas actuaciones naturaleza jurídica probatoria, destacan DURÁN-SINDREU BUXADÉ (nos remitimos a la obra de este autor *Comentarios en torno a la modificación parcial de la Ley General Tributaria*, Bosch, Barcelona, 1986 —*vid.* pág. 170—; o a su monografía *Comprobación, prueba y procedimientos especiales de liquidación tributaria*, PPU, Barcelona, 1989 —*vid.* en concreto el capítulo III—); CARO CEBRIÁN (nos remitimos a «La prueba en el procedimiento de gestión tributaria: nueva aproximación», *Carta Tributaria Monografías*, núm. 38, 1986); ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA —nos remitimos a «La prueba en el procedimiento de inspección y la estimación indirecta de bases (I y II)», *Carta Tributaria Monografías*, núms. 59 y 60 (respectivamente), 1987—; PITA GRANDAL (*vid.* de esta autora «Introducción al estudio de la prueba en el procedimiento de gestión tributaria», *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 54, 1987, págs. 257 y ss.; «Prueba, medios de prueba y valoración en el procedimiento de gestión tributaria. Comentario al artículo 115 de la LGT», en AA.VV., *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma*, Vol. II, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1991, págs. 1461 y ss.; *La prueba en el procedimiento de gestión tributaria*, Marcial Pons, Madrid, 1998). Para MANTERO SÁENZ y CUESTA RODRÍGUEZ, «negar que en el procedimiento de comprobación existe una actividad probatoria, aunque no haya Juez, es como negar toda la actividad que se desarrolla en

en las declaraciones autoinculporatorias efectuadas por el obligado tributario, bajo coacción, en el transcurso de las actuaciones inspectoras de contraste y averiguación (cuyo objetivo, al igual que el de los procedimientos penal y sancionador, es el descubrimiento de la ver-

la comprobación, para convertirla en un trato ferial, más o menos solemne (...)) (cfr. de ambos autores, *Procedimiento en la inspección tributaria*, op. cit., pág. 550; y de MANTERO SÁENZ, vid. *Procedimiento en la inspección tributaria*, Ministerio de Economía y Hacienda, Madrid, 1987, págs. 493-494). Vid. también GONZÁLEZ SEJO («La prueba y sus particularidades en el ámbito tributario», *Gaceta Fiscal*, núm. 100, 1992, págs. 167 y ss.); VELÁZQUEZ CUETO «La prueba en el procedimiento de gestión tributaria (I y II)», *Carta Tributaria Monografías*, núms. 187 y 188 (respectivamente), 1993-; MÁRQUEZ MÁRQUEZ, quien se ha referido al procedimiento inspector como «procedimiento administrativo de prueba» en su trabajo «La Inspección de los tributos y los administradores sociales: de la responsabilidad tributaria a la penal», *Revista de Contabilidad y Tributación*, Centro de Estudios Financieros, núm. 180, 1998, págs. 96-98.

Como se ha apuntado ya, también PÉREZ GUIRAO considera que la comprobación tributaria tiene auténtica naturaleza jurídica probatoria —*El Valor Probatorio de las Actas y Diligencias de la Inspección Tributaria (ADIT) y su Compatibilidad con la Presunción de Inocencia en el Ordenamiento Jurídico Español*, op. cit.—.

A juicio de ESEVERRI MARTÍNEZ, E., *Presunciones legales y Derecho Tributario*, Instituto de Estudios Fiscales-Marcial Pons, Madrid, 1995 (vid. págs. 10-11), «no cabe duda de que en el curso de las actuaciones administrativas tendentes a la aplicación de los tributos existe actividad probatoria de los órganos que instruyen el procedimiento (...) No obstante, hay que convenir en que esa actividad no es equiparable a la que se desarrolla en el transcurso del proceso público (...)» (texto tomado de la pág. 10). Asimismo LÓPEZ MOLINO, A.M.<sup>a</sup>, «La prueba y el procedimiento tributario sancionador: la posibilidad de imponer sanciones tributarias en base a presunciones legales», *Revista de Información Fiscal*, núm. 21, 1997 págs. 40 y ss.

Se ha dicho con toda claridad que si bien la comprobación no constituye una auténtica actividad de prueba, «en el fondo» no se diferencia de dicha actividad. Vid. MARTÍN QUERALT, J.; LOZANO SERRANO, C.; CASADO OLLERO, G.; TEJERIZO LÓPEZ, J.M., *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, Tecnos, Madrid, 2002, págs. 374-375. Para PALAO TABOADA, tal idea «no sería desdeñable»; pero ha señalado que «no son aplicables en el procedimiento administrativo y, por tanto, tampoco en el de liquidación, las reglas de la carga de la prueba, es decir, las reglas cuya finalidad es permitir la decisión en el caso de duda del juzgador, que, por consiguiente, sólo adquieren un significado técnico las situaciones en las que rige la prohibición del *non liquet*, o sea, en el proceso». A su juicio, «en el procedimiento administrativo sólo puede hablarse de prueba en sentido impropio»; en definitiva, «la Administración cuando aplica la ley impositiva no prueba en sentido estricto los hechos que justifican la emanación del acto de liquidación, sino que *comprueba* (*jaccerta!*) que se han dado los presupuestos que la legitiman». Vid. PALAO TABOADA, C., Estudio preliminar a la obra de Berliri, A., *Principios de Derecho Tributario*, Vol. III, Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1973, págs. 22 y ss.; vid. asimismo de PALAO TABOADA, C., «La prueba en el procedimiento de gestión tributaria», en AA.VV., *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma*, Vol. II, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1991, págs. 1449 y ss. MARÍN-BARNUEVO FABO se adhiere a la idea esencial de PALAO; afirma que «la actividad probatoria desarrollada en los procedimientos tributarios no debe identificarse sin más con la que tiene lugar en el marco del proceso» (vid. MARÍN-BARNUEVO FABO, D., *Presunciones y técnicas presuntivas en Derecho Tributario*, McGraw Hill, Madrid, 1996 —especialmente págs. 6-7-; «La distribución de la carga de la prueba en Derecho tributario», *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 94, 1997 —en especial págs. 185 y 186—).

SÁNCHEZ SERRANO ha distinguido entre comprobación y prueba, y refiere esta última al ámbito judicial, en su Comentario a la Sección 3.<sup>a</sup> del Capítulo III del Título III de la Ley General Tributaria, AMORÓS RICA, N. (Dir.), *Comentarios a las Leyes Tributarias y Financieras*, Tomo II, EDESA, Madrid, 1983, págs. 154-155; vid. también en este sentido POLO SORIANO, A., «La presunción de veracidad de los documentos de la Inspección», *Impuestos-II*, 1985, pág. 280; JUAN LOZANO, A.M.<sup>a</sup>, *La Inspección de Hacienda ante la Constitución*, Instituto de Estudios Fiscales — Marcial Pons, Madrid, 1993, págs. 169 y ss.

FALCÓN Y TELLA, por su parte, ha señalado que la división doctrinal a la que nos referimos tiene una escasa relevancia práctica. Si bien en el procedimiento de gestión tributaria no se puede hablar de prueba en sentido técnico, los principios relativos a la misma en vía judicial tienen un «efecto reflejo» en dicho procedimiento; y es que la Administración ha de estar en situación de poder probar ante el órgano jurisdiccional competente los hechos que sustenten el acto controvertido (FALCÓN Y TELLA, R., «Cuestiones normativas y cuestiones de prueba en el Derecho tributario», *Crónica Tributaria*, núm. 61, 1992, págs. 28-29, 35).

dad material<sup>387</sup>), podría comprometer irremediamente el derecho de éste a no declarar contra sí mismo y a no confesarse culpable<sup>388</sup>. La respuesta que se dé al interrogante planteado es decisiva al respecto.

Según el artículo 145.3 de la Ley General Tributaria de 1963, precepto referido asimismo a las actas, las diligencias extendidas por la Inspección «tienen naturaleza de documentos públicos y hacen prueba<sup>389</sup> de los hechos que motiven su formalización, salvo que se acredite lo contrario»<sup>390</sup>. Dicho artículo consagra, pues, la «presunción de certeza»<sup>391</sup> de es-

<sup>387</sup> A ese objetivo inspector alude MORILLO MÉNDEZ en su trabajo «Deberes de colaboración en el procedimiento de la Inspección de los Tributos: la intervención obligatoria y los terceros», *Impuestos-II*, 1987 (*vid.* págs. 43, 51).

<sup>388</sup> JUAN LOZANO ha señalado que los deberes de colaboración tributaria tienen carácter instrumental en la investigación de oficio que compete a la Inspección. La «consecuencia fundamental» es la imposibilidad de entender «que la colaboración de los obligados tributarios en la actividad de comprobación de su situación tributaria pueda suponer vulneración del derecho fundamental a no declarar contra uno mismo». El acento se debe poner en los efectos jurídicos que se otorgue a las actuaciones inspectoras en las fases de resolución de recursos y reclamaciones, y en los expedientes sancionadores y procesos penales incoados a raíz de las actuaciones de comprobación e investigación. *Vid.* JUAN LOZANO, A.M.<sup>3</sup>, *La Inspección de Hacienda ante la Constitución*, *op. cit.*, pág. 180 y ss. (el texto transcrito lo hemos tomado de la pág. 184).

<sup>389</sup> A juicio de POLO SORIANO, las actas y diligencias inspectoras constituyen prueba testifical o pericial; *vid.* POLO SORIANO, A., «La presunción de veracidad de los documentos de la Inspección», *op. cit.*, pág. 284. *Vid.* también JUAN LOZANO, A.M.<sup>3</sup>, *La Inspección de Hacienda ante la Constitución*, *op. cit.*, 1993, pág. 234.

<sup>390</sup> BOIX REIG y MIRA BENAVENT han destacado que, en la tramitación parlamentaria de la Ley 10/1985, de 26 de abril, que dio nueva redacción al artículo 145 de la Ley General Tributaria de 1963 (redacción que se mantiene hasta la derogación efectiva de dicha Ley General), se substituyó la referencia al valor probatorio de «los hechos y circunstancias consignados» en las actas y diligencias de la Inspección, por la alusión a «los hechos que motiven su formalización» (BOIX REIG, J.; MIRA BENAVENT, J., De los delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social, VIVES ANTÓN, T.S.—Coord.—, *Comentarios al Código Penal de 1995*, Vol. II, trabajo *cit.*, pág. 1497).

Con posterioridad a la reforma, en 1985, del artículo 145 de la Ley General Tributaria de 1963, el artículo 137.3 de la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común (1992) establece que «los hechos constatados por funcionarios a los que se reconoce la condición de autoridad, y que se formalicen en documento público observando los requisitos legales pertinentes, tendrán valor probatorio sin perjuicio de las pruebas que en defensa de los respectivos derechos o intereses puedan señalar o aportar los propios administrados». Así pues, aunque este precepto podía «resultar novedoso respecto de la normativa administrativa general, en el ámbito del Derecho Tributario el contenido del mismo ya se contemplaba en el artículo 145.3 de la LGT, si bien con las matizaciones que introdujo el Tribunal Constitucional en su sentencia de 26 de abril de 1990» (DÍEZ-OCHOA AZAGRA, J.M.<sup>3</sup>, «Incidencia de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, en el derecho tributario sancionador», *op. cit.*, pág. 71).

<sup>391</sup> Conviene precisar que, a pesar de esta denominación, no estamos, en puridad, ante una auténtica «presunción». Como nos recuerda ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, «la presunción ha de partir de un hecho material y cierto del que la Ley o la lógica otorgan sus consecuencias o efectos a otro hecho que normalmente se desconoce»; señala este autor que «en la presunción de veracidad de las actas y diligencias, falta la conexión entre los dos hechos, por cuanto existe un solo hecho —el afirmado por el inspector actuario— al que se otorga la presunción de ser ciertos». *Cfr.* ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, J., *Las actas de la Inspección de los tributos*, Civitas, Madrid, 1994, págs. 442-443. *Vid.* AGUADO I CUDOLÀ, V., *La presunción de certeza en el Derecho administrativo sancionador*, Generalitat de Catalunya — Civitas, Madrid, 1994, págs. 142 y ss. (por su interés, remitimos a la pág. 177).

Para GARCÍA DE ENTERRÍA y FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ, «la supuesta presunción de verdad de los actos administrativos no es tal, sino un mecanismo de autotutela previa o provisional que presume sólo la validez en tanto ésta no se destruya a través de un medio impugnatorio (salvo las nulidades de pleno derecho)» —GARCÍA DE ENTERRÍA, E.; FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ, T.R., *Curso de Derecho Administrativo*, Vol. II, *op. cit.*, pág. 177; la «redacción base» del Capítulo XVIII, en el que se inserta el texto transcrito, corresponde a GARCÍA DE ENTERRÍA—.

tos documentos por lo que se refiere a los hechos que en ellos se recogen<sup>392</sup> (tal presunción no se ha de confundir con la presunción de legalidad de la actuación administrativa<sup>393</sup>).

En el ámbito reglamentario, la previsión del artículo 145.3 de la Ley General Tributaria de 1963 se ha plasmado en el artículo 62 del Real Decreto 939/1986; precepto éste cuyo apartado 1 establece que las actas y las diligencias que extiende la Inspección tributaria «tienen naturaleza de documentos públicos», y cuyo apartado 2, primer párrafo, dispone que dichos documentos, actas y diligencias, formalizados con arreglo a la ley, «hacen prueba, salvo que se acredite lo contrario, de los hechos que motiven su formalización y resulten de su constancia personal para los actuarios»<sup>394</sup>.

Resultan de gran interés las palabras de AGUADO I CUDOLÀ por lo que respecta al fundamento de dicha presunción de certeza y a la problemática que, *a priori*, ésta puede suscitarse:

«El conferir un cierto valor probatorio a determinadas declaraciones de funcionarios públicos en el ejercicio de sus competencias puede tener su fundamentación en la necesidad de hacer efectivas importantes decisiones administrativas que de otra forma quedarían impunes. Extremo que condicionaría el mandato constitucional contenido en el artículo 103.1 CE, dirigido a la Administración de actuar con eficacia para conseguir la realización del interés general.

Puede pensarse, en una primera impresión, que nos encontramos ante una contradicción entre los derechos de defensa constitucionalizados en el artículo 24 y la presunción de certeza como una manifestación del principio de eficacia que informa a las Administraciones Públicas. Tal dialéctica ha de concebirse desde la perspectiva de armonización de ambos extremos: reconocer la posibilidad de que la Administración pueda, en determinados casos, producir una actividad probatoria, pero, al mismo tiempo, constreñirla cuidadosamente dentro de sus estrictos límites.»<sup>395</sup>

---

CAMPO SENTIS, por su parte, ha señalado que, a pesar de no contener el término «presunción» expresamente, el artículo 145.3 prevé una, *iuris tantum*, de certeza –CAMPO SENTIS, L., «La prueba en materia tributaria», *op. cit.*, pág. 10–.

<sup>392</sup> En efecto; la presunción de veracidad de las diligencias y las actas de la Inspección tributaria alcanza únicamente a los hechos que contienen. Consideramos remarcable, en relación con esta materia, la propuesta de Carmen PALAO y BANACLOCHE, quienes señalaron en el año 1996 la conveniencia de que las actas separasen con claridad «los hechos de que dan prueba, los elementos probatorios utilizados (...)» y la fundamentación jurídica de la regularización que permite la impugnación (...)» –PALAO, C.; BANACLOCHE, J., «Algunas consideraciones sobre las actas de Inspección», *Impuestos*, núm. 24, 1996, pág. 587 (la cursiva es nuestra)–. La conveniencia de esta separación alcanzaría también a las diligencias inspectoras.

<sup>393</sup> Vid. al respecto AGUADO I CUDOLÀ, V., *La presunción de certeza en el Derecho administrativo sancionador*, *op. cit.*, págs. 177-178.

Tiene escrito DURÁN-SINDREU BUXADÉ: «(...) el apartado 3 del artículo 145 amplía de alguna forma el ámbito de aplicación de la presunción de exactitud a los hechos que motivan la formalización del acta, esto es, que no tan sólo cabe hablar de una presunción de legalidad de los actos administrativos, sino que los hechos que motivan la indicada formalización gozan también de presunción de veracidad como consecuencia del acta o diligencia extendida, por lo que no puede entenderse que el citado artículo se limita a recoger la indicada presunción de legalidad de los actos administrativos, sino que (...) va más allá por cuanto se refiere a unos hechos que, se diga como se diga, se presumen ciertos como consecuencia del acta o diligencia extendida» (DURÁN-SINDREU BUXADÉ, A., *Comentarios en torno a la modificación parcial de la Ley General Tributaria*, *op. cit.*, pág. 161).

<sup>394</sup> El artículo 62 del Real Decreto 939/1986 exige con mayor claridad la necesidad de que los hechos hayan sido constatados personalmente por el actuario. También lo ha puesto de relieve Díez-Ochoa Azagra, J.M.<sup>a</sup>, «Incidencia de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, en el derecho tributario sancionador», *op. cit.*, pág. 71.

<sup>395</sup> Cfr. AGUADO I CUDOLÀ, V., *La presunción de certeza en el Derecho administrativo sancionador*, *op. cit.*, pág. 163; en síntesis, según este autor una interpretación adecuada de dicha presunción no contradice «apriorísti-

La Ley General Tributaria de 2003 atribuye expresamente presunción de certeza a los hechos aceptados por el obligado tributario que recojan las diligencias y actas inspectoras, y a las manifestaciones de aquél contenidas en las diligencias. Reza el artículo 107:

«1. Las diligencias extendidas en el curso de las actuaciones y los procedimientos tributarios tienen naturaleza de documentos públicos y hacen prueba de los hechos que motiven su formalización, salvo que se acredite lo contrario.

2. Los hechos contenidos en las diligencias y aceptados por el obligado tributario objeto del procedimiento, así como sus manifestaciones, se presumen ciertos y sólo podrán rectificarse por éstos mediante prueba de que incurrieron en error de hecho.»

Dispone el artículo 144 de la nueva Ley:

«1. Las actas extendidas por la inspección de los tributos tienen naturaleza de documentos públicos y hacen prueba de los hechos que motiven su formalización, salvo que se acredite lo contrario.

2. Los hechos aceptados por los obligados tributarios en las actas de inspección se presumen ciertos y sólo podrán rectificarse mediante prueba de haber incurrido en error de hecho.»

La presunción de certeza de la actuación administrativa queda recogida en el apartado 1 del artículo 107 y en el primer apartado del artículo 144. La alusión expresa a la presunción de certeza en el apartado 2 del artículo 107 se refiere a los hechos aceptados por el obligado tributario y a sus manifestaciones; y la contenida en el segundo apartado del artículo 144, a los hechos que el obligado en cuestión haya aceptado. En definitiva, el apartado 2 del artículo 107 y el segundo apartado del artículo 144 vendrían a reforzar la presunción de certeza contemplada en el número 1 de dichos preceptos; tratándose de hechos aceptados por el obligado tributario o de manifestaciones realizadas por el mismo, sólo podrán rectificarse mediante prueba de que se ha incurrido en error de hecho.

### *b.2) Las diligencias, actas e informes de la Inspección y el derecho fundamental a la presunción de inocencia. La doctrina del Tribunal Constitucional en su Sentencia 76/1990, de 26 de abril*

Ciertamente, la legitimidad de la presunción de veracidad o certeza de las diligencias y actas extendidas por los órganos administrativos, y tributarios en particular, se ha cuestionado a la luz del artículo 24.2 de nuestra Constitución; en concreto, sobre la base del derecho fundamental a la presunción de inocencia<sup>396</sup>. Tengamos presente que en el recur-

---

camente» el artículo 24 del texto constitucional (*vid.* «Conclusiones» de la citada obra, págs. 187-188). A la necesidad de una interpretación ajustada al texto constitucional se ha referido también DOMÍNGUEZ VILA, A., *Constitución y Derecho sancionador administrativo*, Gobierno de Canarias-Marcial Pons, Madrid, 1997, pág. 357.

<sup>396</sup> La polémica se suscitó en la tramitación parlamentaria de la Ley 10/1985. Nos da noticia de ello POLO SORIANO el mismo año en que se promulga esta norma: «Los grupos de oposición, Minoría Catalana, Grupo Popular, Partido Comunista de España y Grupo Centrista hicieron hincapié en que se conculcaba el principio de presunción de inocencia, que se invertía la carga de la prueba obligando al contribuyente a probar hechos negativos para demostrar su inocencia». Considera este autor que el portavoz del Partido Comunista, PÉREZ ROYO, «utilizó los argumentos de mayor peso»; entendió el precepto como un atentado al principio de seguridad jurídica, «máxime si se tiene en cuenta –afirma POLO SORIANO– que esos hechos que se presumen ciertos, pueden tipificar un delito (...), por lo que el precepto podría ser inconstitucional». Cfr. POLO SORIANO, A., «La presunción de veracidad de los documentos de la Inspección», *op. cit.*, pág. 277.

so de inconstitucionalidad interpuesto frente a determinados preceptos de la Ley 10/1985, entre ellos el artículo 5, que modificó el artículo 145 de la Ley General Tributaria de 1963, se argumentaba en este sentido.

La Sentencia del Tribunal Constitucional 76/1990, de 26 de abril, resuelve el recurso de inconstitucionalidad al que nos referimos y varias cuestiones de inconstitucionalidad acumuladas<sup>397</sup>. En ella se resume la alegación de los recurrentes al respecto; destacamos los siguientes fragmentos:

CLAVIJO HERNÁNDEZ ha señalado que «la presunción “iuris tantum” de certeza resulta difícilmente compatible con el derecho “a la presunción de inocencia” que consagra el art. 24 de la Constitución» (CLAVIJO HERNÁNDEZ, F., *El Proyecto de Ley de represión del fraude fiscal*, Instituto de Estudios Económicos, Madrid, 1984, pág. 59). En 1985, GONZÁLEZ PÉREZ afirma que el artículo 145.3 de la Ley General tributaria «infringe el artículo 24 de la Constitución en cuanto que, según el Tribunal Constitucional, una garantía esencial derivada del artículo 24 de la Constitución es el principio de libre apreciación de la prueba por los Tribunales». Señala dicho autor que «el artículo 145.3 de la Ley General Tributaria limita esta facultad del juez de apreciar la prueba en cuanto le impone el contenido del acta de la inspección en tanto en cuanto la parte demandada no pruebe lo contrario». A juicio de GONZÁLEZ PÉREZ, el precepto sitúa al contribuyente en una situación de «auténtica indefensión». Y afirmaba este jurista: «Las actas están dentro de un procedimiento sancionador y emanan de un funcionario que lleva a cabo la instrucción de ese procedimiento por lo que no puede ser en modo alguno documento auténtico sin enervar un derecho fundamental como es el derecho a la presunción de inocencia». *Vid.* GONZÁLEZ PÉREZ, J., «La Constitución y la modificación parcial de la Ley General Tributaria», *op. cit.*, pág. 100.

BAJO FERNÁNDEZ habla de «infracción» del derecho a la presunción de inocencia en su trabajo «Presunción de inocencia, presunción legal y presunción judicial o prueba de indicios», *La Ley*, 1-1991, pág. 972, y, con anterioridad, en su *Manual de Derecho Penal. Parte Especial (Delitos patrimoniales y económicos)*, *op. cit.*, pág. 428, había señalado que la inversión de la carga de la prueba prevista en el artículo 145 muy probablemente se interpretase como lesiva de la presunción de inocencia y del Derecho de defensa; *vid.* también el trabajo de este autor «Delitos contra la Hacienda Pública», *op. cit.*, pág. 138. En 1990, CÓRDOBA RODA considera que el artículo 145.3 de la Ley General Tributaria «resulta absolutamente inaplicable en el proceso penal, por cuanto supone una infracción del derecho a la presunción de inocencia» (*vid.* CÓRDOBA RODA, J., «Principio Constitucional de Presunción de Inocencia y Ordenamiento Sancionador Tributario-Administrativo y Penal», en AA.VV., *Constitución y normas tributarias*, Asociación Española de Asesores Fiscales, Aranzadi, Pamplona, 1990, págs. 107-108).

DELGADO PACHECO afirma en 1985 que realmente el artículo 145.3 no ataca a la presunción de inocencia ni atribuye facultades exorbitantes a la Inspección (DELGADO PACHECO, A., «Algunas cuestiones polémicas en la reforma de la Ley General Tributaria», *Gaceta Fiscal*, núm. 25, 1985, pág. 119). En 1986, ROMERO considera exageradas las críticas que, sobre la base del derecho a la presunción de inocencia, se han formulado a este precepto (ROMERO, J., «Algunas consideraciones sobre la actividad de documentación de la Inspección de los Tributos en España y en la República Federal de Alemania. Especial referencia a las actas y al Prüfungsbericht», *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 52, 1986, pág. 569).

En 1993, JUAN LOZANO entiende que la única interpretación posible del artículo 145.3 ajustada al artículo 24 de la Constitución es la mantenida por MARTÍNEZ LAFUENTE, para quien “el calificativo de «documento público» referido a las actas levantadas por la Inspección de los Tributos no comporta ni la presunción de veracidad absoluta sobre todo lo que se consigna en el Acta, ni por ese mero hecho queda la Hacienda Pública relevada de probar los hechos de los que derivan consecuencias jurídicas en su favor”. *Vid.* JUAN LOZANO, A.M.<sup>a</sup>, *La Inspección de Hacienda ante la Constitución*, *op. cit.*, págs. 231-232; cfr. MARTÍNEZ LAFUENTE, A., «Recursos y reclamaciones en el procedimiento de inspección de los tributos», *op. cit.*, págs. 187-188.

Es interesante la síntesis de criterios doctrinales sobre el valor probatorio de actas y diligencias contenida en CASADO OLLERO, G., XIII «Comprobación e investigación. La liquidación tributaria», AA.VV., *Cuestiones tributarias prácticas*, La Ley, Madrid, 1990, págs. 516 y ss. *Vid.* también DURÁN-SINDREU BUXADÉ, A., *Comentarios en torno a la modificación parcial de la Ley General Tributaria*, *op. cit.*, págs. 157 y ss.

<sup>397</sup> Esta Sentencia se enmarca dentro de las llamadas sentencias o resoluciones «interpretativas». MARTÍN QUERALT lo ha puesto de manifiesto en su trabajo «La singular constitucionalidad de las leyes tributarias», *Cis Comunicación*, núm. 82, 1990, pág. 50; también ESCRIBANO LÓPEZ en su artículo «Por un Derecho financiero constitucional (Luces y sombras de la Jurisprudencia constitucional tributaria)», *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública*, núm. 258, 2000, pág. 864. Lo ha hecho asimismo CANO MATA, quien se refiere a ellas



«(...) la actual redacción del artículo 145, apartado 3.º, de la Ley General Tributaria transforma la presunción de inocencia en una presunción de culpabilidad y obliga al contribuyente a probar su inocencia mediante la casi imposible acreditación de unos hechos que son frecuentemente negativos (...) En resumen, con este precepto legal desaparece totalmente en materia tributaria la presunción de inocencia (art. 24.2 de la Constitución) y se comprime fuertemente la seguridad jurídica del ciudadano (art. 9º 3 de la Constitución).»<sup>398</sup>

«En lo que atañe al artículo 145.3 de la Ley General Tributaria, los Senadores recurrentes sostienen que la presunción de certeza que dicho precepto establece es incompatible con la presunción constitucional de inocencia (art. 24.2) en materia sancionadora y coloca además al contribuyente en una inconstitucional situación de indefensión (art. 24.1), pues se transforma la presunción de inocencia en una presunción de culpabilidad y se obliga al contribuyente a demostrar su inocencia mediante la muy difícil acreditación de unos hechos frecuentemente negativos. Con ello se invierte el juego normal de la presunción constitucionalizada en el artículo 24.2, se sacrifica en exceso la seguridad jurídica del ciudadano y se incurre en arbitrariedad transgresora del artículo 9º 3 de la Constitución.»<sup>399</sup>

Hemos de precisar que si bien las diligencias y actas inspectoras tienen, según el artículo 145.3 de la Ley General Tributaria de 1963 y los artículos 107.1 y 144.1 de la Ley General Tributaria de 2003, naturaleza de documentos públicos<sup>400</sup>, no es posible equiparar el valor probatorio de las mismas en sede penal, tributario-sancionadora o contencioso-administrativa (en procesos relativos a la imposición de sanciones, por lo que aquí interesa), de un lado, y el de los documentos públicos en el proceso civil, de otro. Se ha de tener en cuenta en este sentido que «una cosa es el valor “imparcial” que un documento público tiene en un juicio civil entre particulares, y otra cosa es la inicial tacha de parcialidad que tiene cualquier actuación funcional o policial en un proceso penal o procedimiento administrativo sancionador», o en un proceso contencioso-administrativo en materia sancionadora. De ahí que «frente al valor máximo que en el proceso civil tienen los documentos públicos, que prueban aquellos hechos de conocimiento directo del funcionario que es fe datario público a estos efectos, tanto en el procedimiento administrativo sancionador como en el proceso penal, rige el principio contrario de que la Administración ha de probar los hechos cuando el interesado no los tenga por ciertos o los contradiga»; y lo mismo hay que decir de los procedimientos contenciosos relativos al ámbito tributario sancionador<sup>401</sup>.

---

como a una «técnica» de carácter «habitual en la jurisprudencia constitucional». Nos recuerda este autor que, según la Sentencia de 13 de febrero de 1981 (primera sentencia interpretativa), este tipo de pronunciamientos constituye «un medio al que la jurisprudencia constitucional de otros países ha recurrido para no producir lagunas innecesarias en el Ordenamiento, evitando, al tiempo que el mantenimiento del precepto impugnado pueda lesionar el principio básico de la primacía de la Constitución». Vid. CANO MATA, A., «Una sentencia interpretativa. Constitucionalidad de la modificación parcial de la Ley General Tributaria, operada por Ley 10/1985, de 26 de abril», *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública*, núm. 207, 1990, págs. 706-707.

<sup>398</sup> Vid. Antecedentes, 2, letra E).

<sup>399</sup> Vid. Fundamento Jurídico 8º.

<sup>400</sup> Naturaleza que, como ha puesto de relieve FALCÓN Y TELLA, el Tribunal Constitucional «acepta sin dificultad» en la Sentencia 76/1990 (FALCÓN Y TELLA, R., Comentario general de jurisprudencia, *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 66, 1990, pág. 301).

<sup>401</sup> Texto literal tomado de PARADA VÁZQUEZ, R., *Derecho Administrativo*, Vol. I. Parte General, Marcial Pons, Madrid, 1993, pág. 508.

Por su parte, POLO SORIANO, interpretando el sentido del artículo 145.3 de la Ley General Tributaria, ha señalado: «(...) los hechos que constan en acta, aun con la disconformidad del sujeto pasivo, tienen una prueba, la del testimonio cualificado del Inspector como funcionario público, que debe ser tenido en cuenta con preferencia

Vamos a ver, sin embargo, que el Tribunal Constitucional, en la Sentencia que comentamos, no garantiza suficientemente los derechos a no autoinculparse y a la presunción de inocencia en tales ámbitos.

El Alto Tribunal llega a una «primera conclusión útil»<sup>402</sup> en el Fundamento Jurídico 8º. Considera que «ha de excluirse *a limine* que el artículo 145.3 de la Ley General Tributaria establezca una presunción legal que dispense a la Administración, en contra del derecho fundamental a la presunción de inocencia, de toda prueba respecto de los hechos sancionados, puesto que el precepto parte justamente de la existencia de un medio probatorio válido en Derecho». Afirma, asimismo, el Tribunal que «es igualmente evidente que la norma impugnada no establece tampoco una presunción *iuris et de iure* de veracidad o certeza de los documentos de la Inspección (que sería también incompatible con la presunción constitucional de inocencia), ya que expresamente admite la acreditación en contrario». Y concluye lo siguiente: «El precepto combatido constituye un primer medio de prueba sobre los hechos que constan en las actas y diligencias de la Inspección tributaria, cuyo valor o eficacia ha de medirse a la luz del principio de la libre valoración de la prueba»<sup>403</sup>.

Sin embargo, esta conclusión es «insuficiente»; lo cierto es que, como vamos a ver, «obliga a extraer de ella todas sus consecuencias en relación con los distintos procedimientos y procesos sancionadores» en los que lo establecido por el legislador tributario «podría proyectar su eficacia»<sup>404</sup>. Veremos, en último término, que, en relación con la fase

---

a un simple testimonio del sujeto pasivo como interesado» (vid. POLO SORIANO, A., «La presunción de veracidad de los documentos de la Inspección», *op. cit.*, págs. 286-287).

<sup>402</sup> Locución empleada por ZORNOZA PÉREZ en su obra *El sistema de infracciones y sanciones tributarias (Los principios constitucionales del derecho sancionador)*, *op. cit.*, pág. 127.

<sup>403</sup> Se puede interpretar que con la Sentencia 76/1990 el Tribunal Constitucional ha vaciado de contenido el artículo 145.3 de la Ley General Tributaria, al limitar el alcance probatorio que el legislador había otorgado a las actas y diligencias de la Inspección con dicho precepto; y es que, en virtud de esta Sentencia, habrían pasado de prueba privilegiada a ser un simple medio de prueba. A juicio de BAJO FERNÁNDEZ, en lugar de privar de contenido a este artículo, el Tribunal debería haberlo declarado inconstitucional: «hubiera sido menos traumático para la Ciencia Jurídica, para el prestigio del Tribunal Constitucional y para el cumplimiento de las funciones que le incumben en el orden social y político». Vid. BAJO FERNÁNDEZ, M., «Presunción de inocencia, presunción legal y presunción judicial o prueba de indicios», *op. cit.*, págs. 970 y ss. (texto literal tomado de la pág. 972); vid. también, de fecha más reciente, con BACIGALUPO SAGGESE, S., *Delitos contra la Hacienda Pública*, *op. cit.*, págs. 35 y ss.; *Derecho Penal Económico*, *op. cit.*, págs. 213 y ss. Nos remitimos, asimismo, a PARADA VÁZQUEZ, R., *Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y Procedimiento Administrativo Común (Estudio, comentarios y texto de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre)*, Marcial Pons, Madrid, 1999, pág. 429.

SUAY RINCÓN se ha referido a la que constituiría, «en resumen», la postura del Tribunal: «que las actas de inspección tienen valor probatorio». Actas que «son libremente evaluables lo mismo por la Administración que –note-se bien– por cualquier Tribunal», y cuya presunción de veracidad «aunque sea *iuris tantum*, produce efectos *ex lege*; tiene valor de prueba legal e impide al juzgador formarse con libertad un criterio sobre los hechos, sea aquél la Administración, sea un Tribunal independiente» (SUAY RINCÓN, J., «La discutible vigencia de los principios de imparcialidad y de contradicción en el procedimiento administrativo sancionador», *op. cit.*, págs. 180-181).

BLASCO DELGADO y ANÍBARRO PÉREZ consideran que se ve afectado el principio de no autoinculpación (vid. «Las infracciones y sanciones tributarias en el marco de la LGT», *Revista de Información Fiscal*, núm. 45, 2001, pág. 71).

<sup>404</sup> ZORNOZA PÉREZ, J.J., *El sistema de infracciones y sanciones tributarias (Los principios constitucionales del derecho sancionador)*, *op. cit.*, pág. 127. El «valor probatorio desigual», que, como vamos a ver, otorga la Sentencia 76/1990 a las actas y diligencias inspectoras se correspondería, según este autor, «con la diversa naturaleza del procedimiento administrativo y las actuaciones jurisdiccionales», y con «la toma en consideración de esos matices que el TC considera necesario introducir en la aplicación al orden sancionador administrativo de

preprocesal, la doctrina del Tribunal Constitucional sobre las diligencias y las actas de la Inspección de los tributos no garantiza el absoluto respeto al derecho a la presunción de inocencia, y, por ende, tampoco al derecho a no declarar contra sí mismo.

Antes de analizar la virtualidad de las diligencias y actas inspectoras a la luz de la Sentencia del Tribunal Constitucional 76/1990, quisiéramos dejar claro que los pronunciamientos jurisprudenciales relativos a las actas extendidas por la Inspección de Trabajo resultan aplicables también a las diligencias y actas que extiende la Inspección de los tributos<sup>405</sup>; y viceversa<sup>406</sup>. Lo mismo se puede decir, en principio, de los pronunciamientos doctrinales al respecto.

Siguiendo la citada resolución del Tribunal Constitucional, abordaremos la trascendencia de las diligencias y actas inspectoras en tres ámbitos: en los procedimientos administrativos sancionadores, en los procesos contencioso-administrativos (vamos a referirnos en concreto a aquéllos que se suscitan en relación con el ámbito sancionador) y en

---

los principios propios del orden penal» (*ibidem*, pág. 130). *Vid.* también ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, J., *Las actas de la Inspección de los tributos*, *op. cit.*, pág. 448.

Para GARCÍA RUBIO, el «distinto alcance» que la doctrina del Tribunal Constitucional otorga a la presunción de inocencia, dependiendo del ámbito punitivo en el que nos encontremos, «podría quedar justificado en virtud de la diversa gravedad de las sanciones impuestas (...) generalmente, privación de libertad en el [ámbito] penal y multas económicas en el administrativo» –GARCÍA RUBIO, M.<sup>º</sup>A., *La Inspección de Trabajo y Seguridad Social (Doctrina y Jurisprudencia)*, Tirant Lo Blanch, Valencia, 1999, pág. 546; *La presunción de certeza de las actas de la Inspección de Trabajo y Seguridad Social*, Tirant Lo Blanch, Valencia, 1999, pág. 55–.

<sup>405</sup> *Vid.* PÉREZ GUIRAO, R., *El Valor Probatorio de las Actas y Diligencias de la Inspección Tributaria (ADIT) y su Compatibilidad con la Presunción de Inocencia en el Ordenamiento Jurídico Español*, *op. cit.*, pág. 272.

El propio Tribunal Constitucional, en el Fundamento Jurídico 8º de la Sentencia 76/1990 invoca su Auto 7/1989, de 13 de enero, dictado «en relación con los supuestos análogos planteados por las actas de la Inspección de Trabajo». Este Auto inadmite el recurso de amparo contra la Sentencia de la Sala 4ª del Tribunal Supremo de 9 de marzo de 1988, que había revocado la Sentencia dictada el 18 de diciembre de 1985 por la Sala 3ª, Sección 4ª, de la Audiencia Nacional. El referido Auto constata que no se ha otorgado al Acta de Inspección Laboral una «veracidad absoluta e indiscutible»; antes bien, se «atribuye a dicho documento administrativo presunción de veracidad *iuris tantum*, que puede ceder frente a otras pruebas que condujeran a conclusiones distintas, lo que no ha sucedido –señala el Tribunal Constitucional– en el presente caso». El Auto en cuestión establece que las actas de la Inspección de Trabajo no gozan de presunción *iuris et de iure*; aclara el Tribunal Constitucional: «(...) nada impidió, o al menos no se ha denunciado, que el hoy recurrente haya podido utilizar frente a la citada Acta de Inspección los medios de defensa oportunos, lo que no supone tampoco invertir la carga de la prueba, sino actuar contra la prueba fundamental correctamente aportada por la parte contraria».

<sup>406</sup> Se refiere expresamente a la extensión de la doctrina de la Sentencia del Tribunal Constitucional 76/1990 a las actas y diligencias de la Inspección de Trabajo GARCÍA RUBIO, M.<sup>º</sup>A., *La Inspección de Trabajo y Seguridad Social (Doctrina y Jurisprudencia)*, *op. cit.*, págs. 536-537; *La presunción de certeza de las actas de la Inspección de Trabajo y Seguridad Social*, *op. cit.*, págs. 45-46.

GARBERÍ LLOBREGAT en su artículo «Derechos fundamentales de incidencia penal y procesal en la sentencia del Pleno del Tribunal Constitucional de 26 de abril de 1990, sobre constitucionalidad de determinados preceptos de la Ley General Tributaria», *op. cit.*, afirma que dicho pronunciamiento «afecta, en general, a todas aquellas referencias legislativas que consagran la denominada «presunción de veracidad» de los actos administrativos en materia sancionadora» (*vid.* págs. 212-213).

Al alcance general de la doctrina del Tribunal Constitucional contenida en su Sentencia 76/1990 han aludido también SUAY RINCÓN, J., «La discutible vigencia de los principios de imparcialidad y de contradicción en el procedimiento administrativo sancionador», *op. cit.*, pág. 181; GARCÍA BLASCO, J., *Aplicación del Derecho del trabajo y nuevo proceso de oficio*, Ministerio de Trabajo y Seguridad Social, Madrid, 1993, pág. 143; AGUADO I CUDOLA, V., *La presunción de certeza en el Derecho administrativo sancionador*, *op. cit.*, pág. 183.

los procesos penales. El Tribunal Constitucional se ocupa primeramente del ámbito administrativo sancionador.

### b.2.1) La trascendencia de las diligencias y actas inspectoras en el expediente administrativo sancionador

El ya citado Fundamento Jurídico 8º de la Sentencia 76/1990 establece lo siguiente:

«En el expediente administrativo sancionador, la aplicación del precepto impugnado [el artículo 145.3 de la Ley General Tributaria] no constituye quiebra alguna del derecho fundamental a la presunción de inocencia (...) El acta no es (...) determinante por sí misma de ninguna sanción, pues con ella se pone sólo fin a la fase de instrucción del procedimiento de liquidación en sentido estricto, y en su caso, a la iniciación del correspondiente expediente sancionador. En consecuencia, si en el acta se consignan hechos que podrían ser constitutivos de infracción tributaria y ello obliga al actuario a incluir la propuesta de sanción que estime procedente, el alcance de aquélla en la vía administrativa no es otro que el de permitir la incoación del oportuno procedimiento sancionador, en cuya tramitación el contribuyente podrá alegar lo que a su derecho convenga y aportar los medios de prueba que combatan la prueba fundamental presentada por la parte contraria y en virtud de la cual se le imputa la infracción tributaria merecedora de sanción.»

Así pues, según esta doctrina, los hechos consignados en las diligencias y en las actas inspectoras no constituyen prueba incontrovertible en el procedimiento sancionador; los ciudadanos pueden desvirtuarlos, aportando para ello los correspondientes elementos probatorios. Ni las diligencias ni las actas inspectoras tienen atribuida una presunción de veracidad absoluta e indiscutible, sino *iuris tantum*<sup>407</sup>.

Consiguientemente, los hechos recogidos en tales documentos pueden ceder ante pruebas que lleven a conclusiones diferentes, y ello no constituiría una inversión del *onus probandi*. Según ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, «el Tribunal Constitucional entiende que la presunción no exime a la Administración de evidenciar los supuestos fácticos que justifican la imposición de la sanción, sino que se limita a afirmar que las actas y diligencias en que tales hechos han de constar constituyen prueba admisible en Derecho, frente a la que en el trámite de alegaciones, podrán hacerse valer todos los medios de defensa que se consideren oportunos». Y añade este autor: «Por ello, más que de relevarse de toda actividad probatoria al favorecido por la presunción, de lo que se trata es de atenuar dicha actividad. En otras palabras, sería más correcto referirse a un *desplazamiento de la carga de accionar* que de un *desplazamiento de la carga de la prueba*»<sup>408</sup>.

<sup>407</sup> Vid. también, en este sentido, el Auto del Tribunal Constitucional 7/1989, de 13 de enero, que, ya lo hemos señalado, se pronuncia en materia de inspección de trabajo. (El Fundamento Jurídico 8º de la Sentencia 76/1990 menciona, asimismo, el Auto, también del Tribunal Constitucional, 974/1986, de 19 de noviembre, relativo éste, al ámbito tributario.)

Por su interés, transcribimos el siguiente fragmento de FENELLÓS PUIGSERVER V., *El Estatuto del Contribuyente (Comentarios a la Ley 1/98 de 26 de febrero, de derechos y garantías de los contribuyentes)*, op. cit., pág. 381:

«(...) la trascendencia que debe darse a la presunción del artículo 145.3 de LGT en un procedimiento distinto al liquidatorio es la que resulta del artículo 137.3 de la LRJPAC y 17.5 del Reglamento para el ejercicio de la potestad sancionadora de las AAPP. Estos preceptos indican que “los hechos constatados por funcionarios a los que se reconoce la condición de autoridad y que se formalicen en documento público observando los requisitos legales pertinentes, tendrán valor probatorio, sin perjuicio de las pruebas que en defensa de los respectivos derechos o intereses puedan señalar o aportar los propios interesados [sic.]”»

<sup>408</sup> ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, J., *Las actas de la Inspección de los tributos*, op. cit., pág. 449.

Sin embargo, para SILES CANTERO, «es indiferente la denominación que quiera darse al fenómeno porque lo evidente es que desde el momento en que se está reconociendo al hecho contenido en acta o diligencia la virtualidad de ser prueba suficiente para iniciar el expediente sancionador la Administración ha cumplido, por el momento, con su parte en la actividad probatoria, correspondiendo al interesado iniciar la suya en contrario»<sup>409</sup>.

Hemos de considerar que las diligencias y actas inspectoras contendrán las declaraciones que haya realizado el sujeto inspeccionado ante el Actuario y los hechos que éste último haya constatado; hechos respaldados, en muchos casos, por materiales aportados<sup>410</sup> por el propio sujeto, en contra de su voluntad «real». Cuando anteriormente, en este trabajo, se ha precisado el concepto de declaración autoinculpatoria, clasificamos en dos grupos el material que el obligado tributario puede aportar a la Administración, de modo que aquél cuya existencia sea independiente de la voluntad de dicho obligado y contenga una declaración en sí mismo (por ejemplo, un documento elaborado por terceras personas, que deje constancia de determinados hechos o actos o que contenga una declaración de voluntad de las mismas, que esté en poder del sujeto inspeccionado y que, como es lógico, tenga trascendencia de cara a la determinación de la situación tributaria de dicho sujeto) podría fundamentar legítimamente la imposición de sanciones al referido obligado tributario, a pesar de que éste lo haya aportado bajo coacción. También podría utilizarse como fundamento legítimo de las mismas el material cuya aportación, constituyendo declaración autoinculpatoria según los referidos parámetros, haya tenido lugar libremente. Y si estos materiales a los que nos referimos permiten sustentar legítimamente la imposición de sanciones tributarias, el reflejo o constancia de los mismos en la correspondiente diligencia o acta cumplirá, en principio también con legitimidad, ese papel fundamentador de las sanciones correspondientes.

Puede ocurrir que el material que se suministró al Actuario haya desaparecido, y que la Administración sólo cuente con el reflejo documental del mismo en una o varias diligencias inspectoras, o en el acta correspondiente. No hemos de perder de vista, tampoco, que, en ocasiones, los hechos consignados en las diligencias o actas tendrán como único soporte las manifestaciones realizadas bajo coacción ante el órgano inspector por el obligado tributario; manifestaciones que, debido a su carácter coactivo, es posible que el sujeto no hubiera mantenido luego en sede sancionadora. Pues bien, al amparo de la legislación vigente y de la doctrina del Tribunal Constitucional estas circunstancias a las que nos

---

*Vid.* en el ámbito de la Inspección de Trabajo, DURÉNDEZ SÁEZ, I., «La doctrina de las presunciones y la presunción de certeza de las actas de la Inspección de Trabajo», *Revista Española de Derecho del Trabajo*, núm. 45, 1991, págs. 99-100.

<sup>409</sup> A juicio de dicho autor, el Tribunal incurriría en una contradicción, pues, por una parte, admite que el artículo 145.3 otorga a las actas y diligencias fuerza probatoria suficiente para que se incoe el expediente sancionador y, por otro lado, niega que ello invierta la carga de la prueba. SILES CANTERO, A.S., «Las actas de la inspección como medio de prueba», *Impuestos-I*, 1995, pág. 113).

DE VAL ARNAL tiene escrito en este sentido, por lo que se refiere al ámbito del Derecho del trabajo: «La presunción de certeza de las actas levantadas por un Inspector, que sólo alcanza a los hechos, y que no traslada la carga de la prueba, crea un problema por la desigualdad creada en el punto de partida de la actividad sancionadora» (DE VAL ARNAL, J.J., «La presunción de inocencia y el deber de colaboración con la inspección de trabajo. Derecho de acceder a los archivos informáticos», *Informática y Derecho*, núm. 4, 1994, pág. 99).

<sup>410</sup> Ya nos hemos referido a la amplitud con la que se ha de entender en estas páginas los términos «aportación» o «suministro», y sus variantes.

referimos no determinarán la impunidad de los hechos. Atrás han quedado los tiempos en que, como afirmara el profesor SAINZ DE BUJANDA, «el acta [leamos también diligencia] no puede constituir por sí misma prueba suficiente de los hechos que en ella se relatan»<sup>411</sup>. Las previsiones del artículo 145.3 de la Ley General Tributaria de 1963 y de los artículos 107 y 144 de la Ley General Tributaria de 2003 nos sitúan ante una realidad distinta.

En definitiva, se puede decir que con la doctrina del Tribunal Constitucional no queda absolutamente resuelto el problema que, a la luz del artículo 24.2 de la Constitución, plantea la trascendencia represiva de lo actuado en la comprobación e investigación inspectora, o en el contraste y averiguación de la fase preprocesal.

Considerando la Sentencia 76/1990, hay que entender que los datos consignados en las diligencias y en las actas de la Inspección no gozan de una veracidad o certeza absoluta e incontrovertible a efectos sancionadores; sobre todo, a nuestro juicio, si no cuentan con el respaldo de material «externo» al acta, en caso de pérdida o destrucción del mismo, o si tienen como único soporte las manifestaciones autoinculporias del propio obligado tributario, arrancadas bajo coacción. Pero, en todo caso, para desvirtuar esos datos, el sujeto inspeccionado se verá en la necesidad de aportar prueba en contrario de los hechos, incluso negativos, de los que la Administración tenga constancia; hechos, en definitiva, que él mismo puede haber puesto de manifiesto, bajo coacción, previamente a la Inspección, y lo que es más, al mismo órgano. No hay que olvidar que el obligado tributario ha de colaborar en el transcurso de las actuaciones inspectoras, para evitar ser sancionado por resistencia, obstrucción, excusa o negativa a la acción investigadora de la Administración tributaria. Lo cierto es que las declaraciones autoinculporias realizadas coactivamente por dicho obligado, y los documentos en los que se haya hecho constar la aportación y examen o análisis de materiales podrían tener efectos represivos, lo cual vulneraría, sin duda, los derechos a no autoinculparse y a la presunción de inocencia, consagrados en el artículo 24.2 de la Constitución<sup>412</sup>.

En cuanto a las actuaciones llevadas a cabo por la Inspección en el seno de la fase preprocesal, repetimos que resulta incuestionable su finalidad represiva (si los hechos no se sancionan penalmente, lo normal es que se sancionen en sede administrativa) y que, por tanto, el derecho a no autoinculparse debiera tener virtualidad en las actuaciones de contraste y averiguación que se desarrollen en el seno de dicha fase. La utilización, a efectos penales o sancionadores, de lo obtenido en las mismas y de las diligencias inspectoras en que conste su aportación y su análisis o examen resultaría intachable desde la óptica de los derechos a no declarar contra sí mismo, a no confesarse culpable y a la presunción de inocencia.

---

<sup>411</sup> Vid. SAINZ DE BUJANDA, F., *Notas de Derecho Financiero*, Universidad de Madrid-Facultad de Derecho, Madrid, 1975, pág. 197. Nos recuerda el criterio de este autor DURÁN-SINDREU BUXADÉ en su obra *Comentarios en torno a la modificación parcial de la Ley General Tributaria*, op. cit., pág. 177.

<sup>412</sup> FUSTER ASENCIO propone una interpretación correctiva de la doctrina que, sobre la materia que nos ocupa, contiene la Sentencia del Tribunal Constitucional 76/1990. En definitiva, según esta autora, se ha de entender que el juicio de culpabilidad debe tener lugar en el procedimiento sancionador y que habrá de efectuarse sobre la base de los datos que la Administración «ha obtenido sin la colaboración del contribuyente, o aun cuando se hayan obtenido con su colaboración no supongan una incriminación para él» (vid. FUSTER ASENCIO, C., *El Procedimiento Sancionador Tributario*, Aranzadi, Pamplona, 2001, págs. 248 y ss.).

## b.2.2) Las diligencias, actas e informes de la Inspección y el proceso contencioso-administrativo en materia sancionadora

Nos referimos ahora al supuesto en que el obligado tributario se dirige a los órganos jurisdiccionales del orden contencioso-administrativo, para impugnar la imposición de sanciones tributarias o determinados aspectos relativos a las mismas; el Fundamento Jurídico 8º de la tantas veces citada Sentencia constitucional 76/1990 ha establecido:

«(...) la intervención de funcionario público no significa que las actas gocen, en cuanto a tales hechos, de una absoluta preferencia probatoria que haga innecesaria la formación de la convicción judicial acerca de la verdad de los hechos empleando las reglas de la lógica y de la experiencia. En vía judicial, las actas de la Inspección de Tributos incorporadas al expediente sancionador no gozan de mayor relevancia que los demás medios de prueba admitidos en Derecho y, por ello, ni han de prevalecer necesariamente frente a otras pruebas que conduzcan a conclusiones distintas, ni pueden impedir que el Juez del contencioso forme su convicción sobre la base de una valoración o apreciación razonada de las pruebas practicadas<sup>413</sup>. Ello no quita, sin embargo, que, en orden a la veracidad o certeza de los hechos sancionados, el órgano judicial habrá de ponderar el contenido de las diligencias y actas de la Inspección de los Tributos, teniendo en cuenta que tales actuaciones administrativas, formalizadas en el oportuno expediente, no tienen la consideración de simple denuncia, sino que, como ha quedado dicho, son susceptibles de valorarse como prueba en la vía judicial contencioso-administrativa, pudiendo servir para destruir la presunción de inocencia sin necesidad de reiterar en dicha vía la actividad probatoria de cargo practicada en el expediente administrativo.»<sup>414</sup>

La sentencia que resuelva el recurso contencioso-administrativo interpuesto contra una sanción tributaria podrá confirmar ésta, si el Tribunal la considera procedente y correcta o, en caso contrario, invalidarla o reducirla. Según el Fundamento Jurídico transcrito, no es necesario que para ello se reitere ante el Tribunal de lo contencioso la actividad probatoria practicada en el procedimiento administrativo<sup>415</sup>; y esto es así por efecto de la pre-

<sup>413</sup> DE MIGUEL CANUTO ha señalado que si las actas [y las diligencias] constituyen un medio de prueba más, no sólo serán susceptibles de ser valoradas libremente por los Tribunales de lo contencioso-administrativo, sino también por los órganos administrativos sancionadores, que «podrán y deberán hacerlo así» (DE MIGUEL CANUTO, E., «El procedimiento para sancionar las infracciones graves por la Inspección de Tributos: Algunos aspectos», *op. cit.*, pág. 69).

<sup>414</sup> A juicio de ESEVERRI MARTÍNEZ, es interesante destacar que el Tribunal Constitucional, relativizando el valor probatorio del acta en sede contencioso-administrativa, reconoce que «es el juzgador quien debe enjuiciar libremente la prueba que se trasluce del acta inspectora». *Vid.* ESEVERRI MARTÍNEZ, E., «Procedimiento de liquidación tributaria y procedimiento sancionador tributario», *Revista de Información Fiscal*, núm. 2, 1994, pág. 16; *Revista Técnica Tributaria*, núm. 28, 1995, pág. 79.

<sup>415</sup> «Sin embargo, la LJCA no se enfrenta con la regulación de la prueba de manera distinta en lo esencial a como lo hacen las demás leyes procesales –escribió ORTELLS RAMOS bajo la vigencia de la antigua Ley reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa–. Con independencia de que las discusiones sobre cuestiones de hecho sean más o menos frecuentes, la ley considera normal una fase probatoria en el proceso y no limita su contenido en función de lo ocurrido en el procedimiento administrativo previo» (ORTELLS RAMOS, M., *El proceso administrativo*, en AA.VV., *Derecho jurisdiccional II. Proceso Civil 2º*, Bosch, Barcelona, 1991, pág. 698).

El Alto Tribunal ha insistido en la innecesariedad de que la prueba se reitere en sede jurisdiccional contencioso-administrativa. *Vid.* en este sentido el Fundamento Jurídico 4º de la Sentencia 212/1990, de 20 de diciembre. El Fundamento Jurídico 7º de la Sentencia 14/1997, de 28 de enero, señala que «en el proceso judicial [contencioso-administrativo] la Administración puede apoyar su contestación a la demanda en los medios de prueba incorporados al expediente administrativo, y que obran en los autos judiciales, lo mismo que la parte recurrente, sin necesidad de una petición formal de recibimiento a prueba»; *vid.* asimismo el Fundamento Jurídico 6º, *in fine*, de esta misma Sentencia.

sunción de certeza de las diligencias y actas inspectoras, y del principio de economía procesal<sup>416</sup>. Advierte dicho Fundamento que esta presunción (el Tribunal se refiere impropia-mente a la presunción de legalidad) «no implica en modo alguno el desplazamiento de la carga de la prueba que, tratándose de infracción y sanción administrativa, ha de corresponder a la Administración, sino que simplemente comporta la carga de recurrir en sede judicial aquella resolución sancionadora, pudiendo obviamente basarse la impugnación en la falta de prueba de los hechos imputados o de la culpabilidad necesaria que justifique la imposición de la sanción»<sup>417</sup>.

Resultan de un gran interés al respecto las palabras de GARBERÍ LLOBREGAT en 1990: «Con tal doctrina –ha escrito este autor– podrá aparecer constitucionalmente legitimada la presunción de veracidad a que se refiere el artículo 145.3 LGT; pero tal cosa resulta papel mojado si se equipara la «prueba procesal» –con inmediatez, contradicción y valoración objetiva e independiente– con la mal denominada «prueba administrativa» –con muy escasa inmediatez, sin ninguna contradicción y con valoración interesada–. Si esa actividad administrativa de comprobación parcial, interesada y no contradictoria puede fundamentar una sentencia contencioso-administrativa confirmatoria de una sanción, a veces de extrema gravedad, sin que en el proceso previo a su emisión haya existido verdadera y auténtica actividad probatoria de cargo –como exige la vigencia del derecho del artículo 24.2 CE–, puede decirse que no hemos andado mucho camino en la erradicación de los privilegios procesales de la Administración desde que el legislador constituyente de 1978 tuvo la ocurrencia de consagrar el derecho fundamental a la presunción de inocencia en la Constitución»<sup>418</sup>.

<sup>416</sup> ESEVERRI MARTÍNEZ ha señalado que la innecesariedad de reiterar en vía jurisdiccional contenciosa la actividad probatoria de cargo practicada en el expediente administrativo obedece a un «elemental principio de economía procesal». Dicho autor tiene escrito: «Lo que el Tribunal está diciendo es algo no exento de lógica; dado que si en el oportuno expediente administrativo han quedado suficientemente acreditadas las actuaciones del inspector, ningún sentido tiene que vuelvan a reiterarse dichas actuaciones en sede jurisdiccional, pues del simple examen del expediente incoado es posible extraer el comportamiento del actuario». En definitiva, «lo que está bien probado en el expediente administrativo no hace falta reiterarlo en la fase de prueba en el proceso judicial, sin que de tal conclusión pueda inferirse que se está reconociendo al acta inspectora mejor condición probatoria que a la posible acreditación de los hechos que haga el interesado, pues no se olvide que en cualquiera de los casos sólo al juez corresponde determinar la condición y calidad de las pruebas aportadas». Cfr. ESEVERRI MARTÍNEZ, E., *Presunciones legales y Derecho Tributario*, *op. cit.*, nota núm. 47, pág. 65. *Vid.* también LÓPEZ MOLINO, A.M.<sup>3</sup>, «La prueba y el procedimiento tributario sancionador: la posibilidad de imponer sanciones tributarias en base a presunciones legales», *op. cit.*, págs. 81 y ss. FUSTER ASENCIO ha señalado, refiriéndose a la innecesaria reproducción o ratificación de la prueba practicada en sede administrativa, que esa doctrina del Tribunal Constitucional «está poniendo en evidencia un elemental principio de economía procesal que tiene su apoyatura en el carácter revisor (o fiscalizador del ejercicio de la potestad sancionadora de la Administración) de la jurisdicción contencioso-administrativa» (FUSTER ASENCIO, C., *El Procedimiento Sancionador Tributario*, *op. cit.*, nota núm. 122, pág. 250).

<sup>417</sup> Para SILES CANTERO, el Tribunal incurriría en una contradicción análoga a la que dicho autor denuncia en el ámbito del procedimiento administrativo sancionador. La contradicción surge, como en ese supuesto, «cuando la sentencia entiende que no supone desplazamiento de la carga de la prueba el hecho de que el interesado deba impugnar y argumentar en contra de los hechos imputados». *Vid.* SILES CANTERO, A.S., «Las actas de la inspección como medio de prueba», *op. cit.*, pág. 113.

<sup>418</sup> GARBERÍ LLOBREGAT, J., «Derechos fundamentales de incidencia penal y procesal en la sentencia del Pleno del Tribunal Constitucional de 26 de abril de 1990, sobre constitucionalidad de determinados preceptos de la Ley General Tributaria», *op. cit.*, págs. 217-218. Hemos de tener en cuenta que, según este autor, sería necesario un «auténtico giro copernicano» en el ámbito administrativo sancionador; giro que habría de concretarse en una subordinación del garantismo a la eficacia en el ejercicio de la potestad sancionadora de la Administración. A juicio de GARBERÍ, sería preciso trasladar «la aplicación de las garantías penales y procesales penales a su «hábi-



ALONSO GONZÁLEZ, por su parte, ha escrito llanamente sobre este aspecto de la Sentencia 76/1990: «(...) si el juez da por bueno el contenido del acta se ahorra la comprobación de su veracidad. Es cierto que el Tribunal no deja de manifestarse en favor del principio de libre apreciación de la prueba por parte de los órganos juzgadores, pero la ejemplificación de este principio se hace justamente concediendo un especial relieve como medio de prueba a las actas de la inspección a las que una líneas más arriba ha situado en plano de igualdad con los demás medios de prueba admitidos en Derecho (...) En realidad la misma actitud podría adoptarse por el juez respecto de una prueba, de suficiente entidad, claro está, que presentara la parte contraria, y esto, empero, ha sido silenciado por el Alto Tribunal»<sup>419</sup>.

Ahora bien, recogemos a continuación algunas posturas doctrinales que vendrían a apoyar el criterio del Tribunal Constitucional.

Según FERNÁNDEZ MONTALVO, el control que llevan a cabo los tribunales de lo contencioso sobre el ejercicio de la potestad administrativa sancionadora «no implica en nuestro sistema devolver la integridad del poder sancionador a dichos Tribunales para que lo actúen mediante la concentración de medios probatorios en el juicio oral, al modo del proceso penal, sino que es un control que se efectúa por la valoración *a posteriori* de esa aprecia-

---

tat natural”, que es (...) el del control jurisdiccional de la sanción administrativa» (dicho autor propone unas reformas judiciales para evitar la indefensión del administrado a la hora de cuestionar las sanciones de pequeña cuantía). Nos remitimos al trabajo de este jurista «Potestad sancionadora, jurisprudencia constitucional y reforma del control jurisdiccional de las sanciones administrativas», *Actualidad Jurídica Aranzadi*, núm. 324, 1997 (vid. pág. 5); en esa línea también GIMENO SENDRA, V., “El derecho a un proceso «administrativo» con todas las garantías”, *Justicia* 91, I-1991 (vid. págs. 19-20).

<sup>419</sup> ALONSO GONZÁLEZ, L.M., *Jurisprudencia Constitucional Tributaria*, op. cit., págs. 259-260.

Para GIMENO SENDRA (voto particular a la Sentencia del Tribunal Constitucional 212/1990, de 20 de diciembre), «repugna al principio de igualdad de armas y a la naturaleza jurisdiccional del proceso que una de las partes pueda generar actos de prueba hasta el extremo de determinar la premisa menor de la Sentencia». PONT I CLEMENTE se ha hecho eco de la crítica formulada por GIMENO SENDRA en el citado voto particular (vid. «El procedimiento sancionador tributario a la luz de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre», op. cit., pág. 136).

GARCÍA RUBIO, estudiosa del Derecho del trabajo, ha destacado la crítica doctrinal al criterio del Alto Tribunal; criterio que «supone, en cierto modo, privar a la potestad jurisdiccional de realizar por sí misma la fase probatoria que le es propia, quedando así su decisión condicionada en gran medida por los hechos determinados previamente por una de las partes en el proceso» –GARCÍA RUBIO, M<sup>a</sup>.A., *La Inspección de Trabajo y Seguridad Social (Doctrina y Jurisprudencia)*, op. cit., pág. 542; *La presunción de certeza de las actas de la Inspección de Trabajo y Seguridad Social*, op. cit., pág. 51–.

A pesar del tiempo transcurrido, resultan de gran interés al respecto las reflexiones que, sobre la carga de la prueba en el proceso contencioso-administrativo, hiciera, más de veinticinco años atrás, MUÑOZ MACHADO. Denunciaba este autor «la sistemática inaplicación de las técnicas penales en el campo de las sanciones administrativas»; concretamente, en el proceso contencioso-administrativo, cuando versa sobre este tipo de sanciones. Escribió: “En el campo más concreto de la carga de la prueba en el proceso el Tribunal Supremo viene haciendo uso de un principio que no puede ser más contrario a los principios del proceso penal: *la inversión de dicha carga en razón a la presunción de veracidad y fuerza probatoria* de los informes de los agentes de la autoridad. De esta manera se obliga al inculpado a la prueba negativa de los hechos que se le imputan, lo que, en muchos casos, supone dejarle en una situación de indefensión. Esta corriente jurisprudencial ha llegado a disfrutar de enorme arraigo entre nosotros (...) de tal manera que incluso ha llegado a establecerse un principio análogo por vía normativa: ejemplo concreto es el Decreto de 10 de julio de 1975, que dispone en su artículo 38 que «las actas de la Inspección de Trabajo... gozarán de valor y fuerza probatoria, salvo prueba en contrario”. Vid. MUÑOZ MACHADO, S., «La carga de la prueba en el contencioso-administrativo. Su problemática en materia de sanciones administrativas» (Jurisprudencia), *Revista Española de Derecho Administrativo*, núm. 11, 1976, págs. 734 y ss. (el texto transcrito lo hemos tomado de las págs. 736-737).

ción de los hechos y ese juicio de culpabilidad que la Administración ha realizado ya en el procedimiento administrativo sancionador»<sup>420</sup>.

AGUADO I CUDOLÀ (partidario de que se reconozca «cierta operatividad a las “pruebas administrativas” en el proceso contencioso», si bien «ello no puede suponer una eficacia prevalente que excluya cualquier tipo de defensa al administrado»<sup>421</sup>), por su parte, considera que la actividad probatoria «forjada» en sede administrativa no presenta «ningún obstáculo a que pueda ser considerada así en el posterior proceso judicial», sin que ello implique condicionamiento alguno para el juez de lo contencioso, quien «habrá de comprobar la legalidad de la actuación administrativa» y podrá «forjar su propio convencimiento sobre los hechos posiblemente constitutivos de un ilícito administrativo»<sup>422</sup>.

Pero, a nuestro juicio, verdaderamente el derecho a la presunción de inocencia puede quedar seriamente perjudicado como consecuencia de la doctrina del Tribunal a la que nos referimos.

Lo cierto es que el daño de la misma afecta al procedimiento contencioso-administrativo en sí; no hay que olvidar que, como pusiera de manifiesto FENECH, este procedimiento «garantiza [o ha de garantizar] el equilibrio de derechos, deberes, expectativas y cargas de los diversos sujetos procesales, tanto de los titulares de funciones estatales como los de los particulares que en cualquier caso pueden o tienen que participar en los actos que lo integran»<sup>423</sup>. Ahora bien, es preciso no perder de vista que la consideración de las diligencias y las actas inspectoras como simples denuncias podría condenar a la ineficacia decisiones administrativas importantes<sup>424</sup>; parece necesario, pues, reconocer alguna virtualidad en sede contenciosa a dichos documentos, aunque cuidando de que ello no prive de toda defensa al sujeto, y sin que tal reconocimiento condicione la actividad del juez (el principio de libre valoración de la prueba cumplirá aquí una importante función)<sup>425</sup>. Se ha dicho, en este sentido, que la presunción de certeza habría de venir relativizada por la aplicación (con «matices») de los principios del ámbito penal al proceso contencioso-administrativo; y que tal presunción podría quedar restringida a aquellos supuestos en los que no fuera posible o resultara difícil reproducir en vía contenciosa lo actuado en el procedimiento administrativo<sup>426</sup>. Son de gran interés al respecto las palabras de GARCÍA RUBIO (1999), aunque referidas al ámbito laboral:

<sup>420</sup> FERNÁNDEZ MONTALVO, R., «Garantías constitucionales del procedimiento tributario», *op. cit.*, pág. 435.

<sup>421</sup> AGUADO I CUDOLÀ, V., *La presunción de certeza en el Derecho administrativo sancionador*, *op. cit.*, pág. 103.

<sup>422</sup> AGUADO I CUDOLÀ, V., *La presunción de certeza en el Derecho administrativo sancionador*, *op. cit.*, pág. 105.

<sup>423</sup> FENECH, M., *Principios de Derecho Procesal Tributario I*, Bosch, Barcelona, 1949, pág. 66.

<sup>424</sup> GIMENO SENDRA, V., Capítulo 4 «Los principios del procedimiento», en AA.VV., *Derecho procesal administrativo*, Tirant Lo Blanch, Valencia, 1991, pág. 89.

<sup>425</sup> A juicio de ZORNOZA, no se ha de interpretar que el Tribunal Constitucional ha otorgado preferencia probatoria absoluta a las actas y a las diligencias de la Inspección; la actividad administrativa documentada en ellas no basta, per se, para fundamentar sentencias contencioso-administrativas que confirmen la imposición de sanciones tributarias: tales documentos han de introducirse en el proceso para que el juez los valore de un modo objetivo e independiente, como medio de prueba susceptible de contradicción –ZORNOZA PÉREZ, J.J., *El sistema de infracciones y sanciones tributarias (Los principios constitucionales del derecho sancionador)*, *op. cit.*, pág. 129–. Vid. en el mismo sentido ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, J., *Las actas de la Inspección de los tributos*, *op. cit.*, págs. 451-452.

<sup>426</sup> Vid. en relación con estas cuestiones AGUADO I CUDOLÀ, V., *La presunción de certeza en el Derecho administrativo sancionador*, *op. cit.*, págs. 100 y ss.

“(…) debe señalarse que las fuentes de las que se sirven los órganos inspectores en sus visitas para constatar la existencia de hechos constitutivos de infracción consisten muy frecuentemente en medios tales como documentos, libros o declaraciones testificales que podrían ser directamente llevados al proceso como medios de prueba. En estos casos en que resulta factible la presencia de estos instrumentos en la fase probatoria de los procedimientos, es claro que no concurre la premisa jurisprudencial de que la presunción de certeza sólo está justificada cuando los hechos «no puedan ser constatados con posterioridad a su ocurrencia»<sup>427</sup>. Así pues, tal y como está comenzando a entender cierta jurisprudencia (...), la concesión de virtualidad probatoria a las actas en estos supuestos habría de entenderse ilegítima, en tanto que innecesaria, pues en estos casos sí sería posible trasladar al proceso otros medios de prueba alternativos.

Por ello y como complemento para la real eficacia de la anterior observación, sería muy conveniente imponer al funcionario de la Inspección de Trabajo [Inspección tributaria, en el ámbito de nuestra disciplina] el deber de reunir y tutelar hasta el momento del proceso los medios de prueba a que tuviera acceso en su investigación.<sup>7428</sup>

A nuestro juicio, referir la presunción de certeza a aquellos hechos constatados por el Actuario cuya acreditación sea imposible o difícil en el proceso, no ofrece al obligado tributario suficientes garantías frente al contenido de las diligencias y actas. De ahí que, ante la eventualidad de que desaparezcan los materiales que han servido de base para la imposición de sanciones administrativas, consideremos acertada la propuesta que formula GARCÍA RUBIO en el último párrafo transcrito; sería conveniente la custodia de dichos materiales por parte de la Administración, con el objetivo de poder aportarlos posteriormente como medios de prueba, en vía contencioso-administrativa<sup>429</sup>.

Teniendo en cuenta las consideraciones hasta aquí expuestas sobre la eventual trascendencia jurisdiccional de las diligencias y actas de la Inspección tributaria, constatamos, también en este caso, que, a la luz de la doctrina del Tribunal Constitucional, dicha trascendencia puede resultar problemática, desde el punto de vista de los derechos fundamentales a no autoinculparse y a la presunción de inocencia, en procesos relativos al ámbito tributario sancionador. Y es que ni el material obtenido en las declaraciones autoinculpatorias (entendidas como se expone en este trabajo) realizadas bajo coacción por el sujeto dentro del procedimiento inspector, ni los documentos en los que el Actuario hace constar la aportación y análisis, o examen, de dicho material deberían servir como fundamento legítimo para la imposición de sanciones tributarias, o para la confirmación de éstas en sede contencioso-administrativa.

---

<sup>427</sup> El Tribunal Supremo (Sala 3ª), en Sentencia de 11 de diciembre de 1990 (R.A. 9603), Fundamento de Derecho 2º, ha confirmado el siguiente razonamiento de la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, de 15 de junio de 1989 (recogido en el Fundamento de Derecho 2.º de la Sentencia del Tribunal andaluz): «(...) la presunción de veracidad (...) no comprende cualquier declaración consignada por la Inspección sino que únicamente abarca a aquellas declaraciones que se refieran a hechos que por su fugacidad o por cualquier otra causa no puedan ser constatados con posterioridad a su ocurrencia, pues entenderlo de forma distinta supondría admitir la posible actuación arbitraria en la labor inspectora, lo que implicaría una flagrante contravención del principio consagrado en el art. 9.3 de la Constitución Española».

<sup>428</sup> Cfr. GARCÍA RUBIO, Mª.A., *La Inspección de Trabajo y Seguridad Social (Doctrina y Jurisprudencia)*, op. cit., págs. 563-564; *La presunción de certeza de las actas de la Inspección de Trabajo y Seguridad Social*, op. cit., págs. 72-73.

<sup>429</sup> A dicha conveniencia se ha referido también AGUADO I CUDOLÀ, V., *La presunción de certeza en el Derecho administrativo sancionador*, op. cit., Madrid, 1994, pág. 102.

Evidentemente, el valor probatorio que en sede contencioso-administrativa se ha de otorgar a los materiales cuya aportación en el procedimiento inspector, por parte del obligado tributario, constituya declaración, y a las diligencias en las que se documente dicha aportación, así como el examen o análisis de los referidos materiales, no debe contravenir los derechos fundamentales del individuo. Si ese material y esas diligencias a los que aludimos no reuniesen las garantías que les permitieran fundamentar válidamente la imposición de sanciones tributarias (lo que ocurriría en el caso de declaraciones autoinculporias efectuadas bajo coacción), obviamente tampoco deberían gozar de legitimidad probatoria en un eventual proceso contencioso-administrativo relativo al ámbito tributario sancionador. Tengamos presente al respecto que la presunción de inocencia (íntimamente ligada al derecho a no autoinculparse) tiene virtualidad en sede administrativo-sancionadora y también en el proceso jurisdiccional contencioso-administrativo en materia sancionadora; como ha señalado el Tribunal Constitucional, se ha de entender que «preside la adopción de cualquier resolución, tanto administrativa como jurisdiccional, que se base en la condición o conducta de las personas y de cuya apreciación se derive un resultado sancionatorio para las mismas o limitativo de sus derechos»<sup>430</sup>.

¿Y qué hay del respeto a los derechos a no autoinculparse y a la presunción de inocencia, por lo que se refiere a la virtualidad, en un hipotético proceso contencioso-administrativo, del material suministrado en las actuaciones de contraste y averiguación desarrolladas en el seno de la fase preprocesal, y de las diligencias en las que se haga constar la aportación y examen del referido material?

Insistimos en que la finalidad claramente represiva de ese procedimiento al que denominamos fase preprocesal exige la escrupulosa observancia del derecho a no autoincriminarse en el transcurso del mismo. Y, obviamente, esa trascendencia represiva a la que aludimos no se agota en el ámbito administrativo: las declaraciones autoinculporias realizadas coactivamente por el sujeto pueden tener incidencia también en un hipotético proceso contencioso-administrativo, si al final no se castigan penalmente los hechos y el obligado tributario recurre ante los tribunales la sanción o sanciones impuestas. En definitiva, el material autoinculporio en cuestión tendría virtualidad probatoria en el procedimiento tributario sancionador y, posteriormente, sin necesidad de reiterar la actividad probatoria de cargo, en un proceso contencioso-administrativo en el que se dilucidaría la procedencia o no de la sanción impuesta, o su adecuación al ilícito cometido.

En relación con el tema que nos ocupa, hay que tener presente, además, que la jurisprudencia ha reconocido virtualidad probatoria en el proceso contencioso-administrativo a los informes emitidos por los órganos inspectores<sup>431</sup>. Sirva como ejemplo la Sentencia de la Sala 3ª (Sección 7ª) del Tribunal Supremo de 20 de mayo de 1992 (R.A. 3790), cuyo Fundamen-

---

<sup>430</sup> Cfr. Sentencia 13/1982, de 1 de abril, Fundamento Jurídico 2º. Vid. también Sentencias 36/1985, de 8 de marzo (Fundamento Jurídico 2º); 52/1989, de 22 de febrero (Fundamento Jurídico 6º); 367/1993, de 13 de diciembre (Fundamento Jurídico 2º); 59/1996, de 15 de abril (Fundamento Jurídico 1.º).

<sup>431</sup> Para la definición de «informe», vid. ROMERO, J., «Algunas consideraciones sobre la actividad de documentación de la Inspección de los Tributos en España y en la República Federal de Alemania. Especial referencia a las actas y al Prüfungsbericht», *op. cit.*, pág. 566; SILES CANTERO, A.S., «Las actas de la inspección como medio de prueba», *op. cit.*, pág. 88; SÁNCHEZ GALIANA, C.M.ª, «Las comunicaciones, diligencias e informes como documentos de la Inspección tributaria», *Impuestos-II*, 1995, pág. 496.

to de Derecho 2.º establece que «ante la absoluta contradicción entre la versión de lo sucedido durante la inspección, debía darse prevalencia a lo afirmado por el representante de la Administración en el informe, al que cabe atribuir un cierto valor probatorio, según jurisprudencia mayoritaria, en su consideración a testimonio emitido por escrito y en función de la presumible objetividad del actuar de la Administración y sus agentes»<sup>432</sup>.

Ya hemos dicho que los documentos extendidos o recopilados en el seno de la fase preprocesal se anexan al informe que, necesariamente, emite la Inspección tributaria. Todo ello forma parte del expediente que se trasladaría a la jurisdicción contencioso-administrativa, si finalmente no procediese la represión penal de los hechos y se recurriera en vía jurisdiccional la sanción o sanciones impuestas por la Administración. Pues bien, el carácter prevalente que en sede contencioso-administrativa puede tener el informe elaborado por la Inspección tributaria constituye un argumento más para que se respete el derecho a no declarar contra sí mismo y a no confesarse culpable en las actuaciones de contraste y averiguación de la fase preprocesal de los delitos contra la Hacienda Pública.

### b.2.3) La virtualidad de las diligencias, actas e informes de la Inspección en el orden penal

El Alto Tribunal se ha referido también en la Sentencia 76/1990 a los efectos del artículo 145.3 de la Ley General Tributaria de 1963 sobre el ámbito de la jurisdicción penal. Ya hemos visto que las actuaciones de contraste y averiguación de la fase preprocesal de los delitos contra la Hacienda Pública tienen por finalidad elaborar una documentación que se trasladará en su momento al Fiscal o al órgano judicial correspondiente. Pues bien, dicha documentación es de una gran importancia: no hay que perder de vista que, en la práctica, el Ministerio Público toma el informe elaborado por los órganos inspectores como principal elemento de convicción a la hora de acudir al orden penal<sup>433</sup>.

La trascendencia penal del material obtenido y de los documentos extendidos en el transcurso de las actuaciones de contraste y averiguación de la fase preprocesal de los delitos contra la Hacienda Pública conduce necesariamente a examinar el alcance, al respecto, del artículo 145.3 de la Ley General Tributaria de 1963 y de los artículos 107 y 144 de la Ley General Tributaria de 2003. Son evidentes aquí también, o principalmente, porque nos situamos en el ámbito de la jurisdicción penal, las fricciones entre la presunción de veracidad de las diligencias y actas, y la presunción de inocencia del artículo 24.2 de la Constitución; el obligado tributario podría verse envuelto en un proceso penal en el que se otorgaría relevancia probatoria al material obtenido coactivamente en las actuaciones preprocesales de contraste y averiguación, y a las diligencias en las que se haya recogido la aportación y el examen o análisis de dicho material<sup>434</sup>. Refiriéndose en concreto a la docu-

<sup>432</sup> Vid. también en este sentido el Fundamento de Derecho 1.º de la Sentencia del Tribunal Supremo de 21 de noviembre de 1991, Sala 3ª, Sección 7ª (R.A. 8401).

<sup>433</sup> TELLO BELLOSILLO, J.M.<sup>a</sup>, «Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes», *Revista de Contabilidad y Tributación*, Centro de Estudios Financieros, núm. 180, 1998, pág. 145.

<sup>434</sup> A juicio de CARPI ABAD, el artículo 145.3 de la Ley General Tributaria de 1963 «resulta absolutamente inaplicable en el proceso penal, por cuanto supone una infracción del derecho a la presunción de inocencia» (CARPI ABAD, M.<sup>a</sup> V., «La presunción de inocencia y la ejecutividad de los actos sancionadores», *Revista Técnica Tributaria*, núm. 22, 1993, pág. 28).

mentación aportada por el obligado tributario, BAJO FERNÁNDEZ y BACIGALUPO SAGGESE han advertido que «dichos elementos probatorios son remitidos al proceso penal con la propia denuncia y constituyen, habitualmente, la única prueba documental que compone la causa, aparte del informe de la propia Inspección»; por tanto, «el fallo condenatorio pudiera fundamentarse en prueba ilícitamente obtenida en cuanto el acusado ha sido coaccionado a la entrega de la documentación sin que nadie le indicara, sino más bien al contrario, sus derechos a no declarar, a no declarar contra sí mismo y a no declararse culpable»<sup>435</sup>.

Poco tiempo antes de que el Tribunal Constitucional dictase su Sentencia 76/1990, HERNÁNDEZ MARTÍN se refería al valor probatorio, en sede penal, de la documentación elaborada por la Inspección tributaria. Las palabras de este autor nos dan idea de la relevancia del problema que nos ocupa:

«En la medida en que el expediente esté completo, bien documentado, (dando al sujeto pasivo oportunidad para acreditar cuantos hechos le convengan) y bien formulados los razonamientos que permiten a la Hacienda apreciar la posible existencia de un delito, dicho expediente tendrá fuerza y valor probatorios suficientes para destruir la presunción de inocencia.»<sup>436</sup>

Los referidos artículos de las Leyes de 1963 y 2003 son, ciertamente, preceptos conflictivos a la luz de los derechos a no autoincriminarse y a la presunción de inocencia. Y lo cierto es que el Fundamento Jurídico 8º de la tantas veces mencionada Sentencia 76/1990 no ha zanjado la problemática planteada, por lo que respecta a la vía penal; dicho pronunciamiento establece (insistimos en que las consideraciones del Tribunal sobre las actas han de referirse, asimismo, a las diligencias inspectoras):

«(...) no es admisible que el proceso penal pueda resultar condicionado por una presunción previa derivada del procedimiento administrativo de inspección y comprobación de la situación tributaria del contribuyente, pues ello significaría que la documentación de la Inspección tendría a efectos penales un valor de certeza de los hechos que en la misma se hacen constar, viniendo obligado el pretendido infractor a destruir aquella certeza mediante la prueba en contrario de su inocencia. Tal interpretación del artículo 145.3 de la Ley General Tributaria sería inconstitucional, como así lo afirman con toda razón los Senadores recurrentes. Mas no es ésta la única exégesis posible del citado precepto, ya que el acta de la Inspección contiene la constatación de unos hechos de los cuales se infiere una *notitia criminis* suficiente para la apertura de un proceso penal, dentro del cual y en la fase de juicio oral tendrá el valor probatorio como prueba documental que el Juez penal libremente aprecie, con respecto a todos los derechos reconocidos por el artículo 24 de la Constitución y profusamente interpretados por la doctrina de este Tribunal, que tanto ha insistido en la exigencia, entre otros, del principio acusatorio, el principio de contradicción y los de publicidad, libre defensa del acusado y libre apreciación judicial de la prueba.»<sup>437</sup>

<sup>435</sup> BAJO FERNÁNDEZ, M.; BACIGALUPO SAGGESE, S., *Derecho Penal Económico*, op. cit., págs. 215-216.

<sup>436</sup> HERNÁNDEZ MARTÍN, V., «Problemas procesales del delito contra la Hacienda Pública», op. cit., pág. 101.

<sup>437</sup> El Tribunal Supremo ha recogido la doctrina del Tribunal Constitucional en sus pronunciamientos. Es el caso de la Sentencia de 23 de diciembre de 1991 (R.A. 9728) –vid. Fundamento de Derecho 2º– o de la Sentencia de 26 de abril de 1993 (R.A. 3209) –vid. Fundamento de Derecho 5º–. Se contiene asimismo esta doctrina en Sentencia del Juzgado de lo Penal núm. 14 de Barcelona de 1 de marzo de 1993; de la Audiencia Provincial, también de Barcelona, de 30 de diciembre de 1994; o del Juzgado de lo Penal núm. 2 de Salamanca de 11 de julio de 1994.

En su trabajo «Perspectiva judicial sobre algunos aspectos del delito fiscal (consideraciones críticas)», *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública*, núm. 246, 1997, págs. 1015-1016, MERINO JARA y SERRANO GONZÁLEZ DE MURILLO han señalado que, «como no podía ser de otro modo», la postura del Tribunal Constitucional constituye «la senda seguida por los demás Tribunales», y ambos autores recogen algunos ejemplos.

GARBERÍ LLOBREGAT considera acertada la postura del Tribunal, si bien dicho autor advierte que, en realidad, no resulta innovadora; y es que el valor de las actas y, hemos de entender que, también, de las diligencias inspectoras «no es otro que el de una mera denuncia, idéntico al conferido en multitud de ocasiones por el TC al “atestado policial” (...) sin que tenga ninguna relevancia probatoria, salvo que en el juicio oral traspase el tamiz de la intermediación de una autoridad independiente y de la contradicción». Concluye este procesalista: «(...) ha de afirmarse con el TC que, en el proceso penal, la presunción de veracidad de las actas [y diligencias] de la Inspección tributaria cede ante la preeminencia del derecho constitucional a la presunción de inocencia»<sup>438</sup>.

Por nuestra parte, no somos muy «optimistas» al valorar la doctrina del Tribunal. Consideramos acertado equiparar la trascendencia procesal penal de las diligencias y actas inspectoras, y de los atestados policiales<sup>439</sup>. A pesar de que no se puede afirmar, en rigor,

---

Comentando la Sentencia 76/1990, FALCÓN y TELLA ha considerado que el Tribunal Constitucional actúa «acertadamente» al extender al ámbito del proceso penal el razonamiento sobre las actas de la inspección en el proceso contencioso-administrativo, y que se cifra en que éstas “no han de prevalecer necesariamente sobre otras pruebas «ni pueden impedir que el Juez del contencioso forme su convicción sobre la base de una valoración o apreciación razonada de las pruebas practicadas»” (vid. FALCÓN y TELLA, R., Comentario general de jurisprudencia *cit.*, págs. 301-302).

ALONSO GONZÁLEZ, por su parte, ha puesto de manifiesto la, a su juicio, discrepancia existente entre los ámbitos administrativo y contencioso-administrativo, de un lado, y penal, de otro: «(...) según parece –ha escrito–, cambia la vara de medir, y lo que es prueba en el orden administrativo y contencioso-administrativo, donde los hechos reflejados en las actas se presumen ciertos, no lo es en el orden penal». Vid. ALONSO GONZÁLEZ, L.M., *Jurisprudencia Constitucional Tributaria*, *op. cit.*, pág. 260. Vid. también SILES CANTERO, A.S., «Las actas de la inspección como medio de prueba», *op. cit.*, pág. 114.

<sup>438</sup> GARBERÍ LLOBREGAT, J., «Derechos fundamentales de incidencia penal y procesal en la sentencia del Pleno del Tribunal Constitucional de 26 de abril de 1990, sobre constitucionalidad de determinados preceptos de la Ley General Tributaria», *op. cit.*, pág. 215.

<sup>439</sup> RODRÍGUEZ CASTRO ha definido el atestado como «el conjunto de actos de investigación, documentados por escrito, realizados por la Policía Judicial, con motivo del conocimiento de la perpetración de un hecho que indiciariamente reviste los caracteres de un delito o falta, ya sea, con anterioridad a la actuación judicial, ya sea en la fase preliminar de un proceso penal, a requerimiento del Juez de Instrucción o del Ministerio Fiscal» (cfr., RODRÍGUEZ CASTRO, J., «El atestado policial», *Actualidad Penal*, 1995-2, marg. 652 XXXVII).

Encontramos la referida equiparación en ROMERO MATA, P.; MARÍN VACAS, V., «La actuación de la Inspección de los tributos en los supuestos de delitos contra la Hacienda Pública», *op. cit.*, pág. 265; CARRETERO PÉREZ, A., «El sentido actual de los delitos contra la Hacienda Pública», *op. cit.*, pág. 61; ALONSO FERNÁNDEZ, F., «El procedimiento de inspección de los tributos en caso de delitos contra la Hacienda Pública: algunas cuestiones dudosas», *op. cit.*, págs. 215-216; PINIELLA I SORLI, J.S., «La potestad sancionadora de la Administración y la jurisprudencia del Tribunal Constitucional: especial referencia a las Comunidades Autónomas», *Revista Jurídica de Catalunya*, núm. 1, 1991, págs. 148-149; FENELLÓS PUIGCERVER, V., *El Estatuto del Contribuyente (Comentarios a la Ley 1/98 de 26 de febrero, de derechos y garantías de los contribuyentes)*, *op. cit.*, págs. 390-391.

FUSTER ASENCIO, por su parte, ha afirmado que «en el acta se confundirían las figuras del atestado policial y las de los actos de investigación de la fase de instrucción, configurándose éstos como prueba preconstituida», si bien advierte que dicha configuración sólo es posible «en cuanto a los datos objetivos» (vid. FUSTER ASENCIO, C., *El Procedimiento Sancionador Tributario*, *op. cit.*, págs. 251 y ss.).

Por lo que respecta a la doctrina penal, encontramos la aludida equiparación en BOIX REIG, J.; BUSTOS RAMÍREZ, J., *Los delitos contra la Hacienda Pública. Bien jurídico y tipos legales*, *op. cit.* (vid. págs. 81, 110). En la doctrina administrativa, PARADA VÁZQUEZ, R., *Régimen jurídico de las Administraciones Públicas y Procedimiento Administrativo Común (Estudio, comentarios y texto de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre)*, Marcial Pons, Madrid, 1999, pág. 430.

que dichas diligencias y actas sean atestados fiscales<sup>440</sup>, ambos tipos de documentos transmiten una *notitia criminis*; tienen valor de denuncia<sup>441</sup>.

Resulta de un gran interés la reflexión que hiciera BAYONA DE PEROGORDO en el año 1977 y de la que queremos dejar constancia aquí; reflexión que da a entender el valor procesal penal no sólo de las diligencias y actas inspectoras, sino también de los informes elaborados ante presunto delito fiscal y que se remiten al Ministerio Público. Partiendo de la distinción «ya recordada en la doctrina italiana por SECHI» entre «atestado» e «informe»<sup>442</sup> («Los dos actos –escribe BAYONA–, en sustancia, difieren en esto: el informe de delito tiene sólo carácter y eficacia de denuncia oficial; el atestado constituye prueba de cuanto en él hay expuesto»), considera que, al regir en España el principio de libre valoración de la prueba, «la obligación a cargo del Delegado de Hacienda de poner en conocimiento del Ministerio Fiscal los hechos que se estimen constitutivos de delitos fiscales no puede entenderse más que como una denuncia, todo lo cualificada que se quiera en función de la índole de los elementos constitutivos del delito»<sup>443</sup>.

En el año siguiente, 1978, FERNÁNDEZ BRETAÑO señalaba, refiriéndose en concreto al informe previsto en el artículo 37.2 de la Ley 50/1977:

«Estimamos que el informe recaerá no sólo en relación con la situación fáctica, sino también sobre la intencionalidad del sujeto, pero en definitiva el informe expresará un criterio subjetivo, que no ha sido debatido contradictoriamente, por lo que sólo servirá, a nuestro juicio, a la Jurisdicción penal como indicativo de una conducta pero no vinculante y por tanto, él mismo no relevará de la prueba en dicha Jurisdicción (...)»<sup>444</sup>

Ciertamente, se ha de relativizar el valor probatorio, en el proceso penal, del informe elaborado por la Administración tributaria con carácter previo al traslado del expediente al Ministerio Público o al paso del tanto de culpa. MARTÍNEZ IZQUIERDO escribió en este sentido, a finales de los años ochenta:

«El informe, que forma parte del expediente, no es más que una emisión de juicio emanada del funcionario que conoció, comprobó e investigó la situación fiscal del contribuyente, que da origen a la detección de los indicios racionales de la existencia de delito fiscal. Por tanto, como tal emisión de un juicio técnico, no tiene otro valor probatorio en sí que los que derivan de la realización de una investigación efectuada por un funcionario cualificado en el ejercicio de su actividad.»<sup>445</sup>

---

<sup>440</sup> Señala CARRETERO PÉREZ en 1985: «Un acta [o una diligencia] de Inspección no es un atestado fiscal, sino un acto administrativo del mismo carácter informativo y documental que el resto de las actas de otras inspecciones, como la del Trabajo, Sanidad, Educación, etc.» (CARRETERO PÉREZ, A., «El sentido actual de los delitos contra la Hacienda Pública», *op. cit.*, pág. 61).

<sup>441</sup> Establece el primer inciso del artículo 297 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal: «Los atestados que redactaren y las manifestaciones que hicieren los funcionarios de Policía Judicial, a consecuencia de las averiguaciones que hubiesen practicado, se considerarán denuncias para los efectos legales». Pues bien, las diligencias y las actas inspectoras no pueden tener un valor superior al de los atestados, ya que el artículo 283 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal no incluye a la Inspección tributaria entre los órganos y autoridades que integran la Policía Judicial. *Vid.* CARRETERO PÉREZ, A., «El sentido actual de los delitos contra la Hacienda Pública», *op. cit.*, pág. 61.

<sup>442</sup> *Vid.* SECHI, L., *Diritto penale e processuale finanziario*, Giuffrè, Milano, 1960, págs. 109-110.

<sup>443</sup> *Vid.* BAYONA DE PEROGORDO, J.J., «Aspectos procedimentales del delito fiscal», *op. cit.*, págs. 739-740.

<sup>444</sup> FERNÁNDEZ BRETAÑO, J., «El delito fiscal», *op. cit.*, págs. 762-763.

<sup>445</sup> MARTÍNEZ IZQUIERDO, S., *El Delito Fiscal (Con Legislación y Jurisprudencia)*, *op. cit.*, pág. 84.



En definitiva, como las diligencias y actas inspectoras, los informes a los que nos referimos transmiten una *notitia criminis*; son también asimilables a los atestados<sup>446</sup>. No se han de considerar pericias. A nuestro juicio, resultan inviables los peritajes sobre problemas de índole jurídica<sup>447</sup> [y tengamos presente que «determinar la cuantía defraudada exige no sólo apreciar los hechos (cantidades ingresadas en Hacienda, ingresos obtenidos, gastos efectivamente realizados, etc.), sino también, y sobre todo, aplicar a dichos hechos la correspondiente norma tributaria»<sup>448</sup>; no perdamos de vista que los delitos contra la Hacienda Pública constituyen tipos penales en blanco<sup>449</sup>], y además

<sup>446</sup> Consideremos las palabras de RODRÍGUEZ RAMOS en 1997: «Cuando en procedimientos penales aparezca un pretendido informe pericial que haya sido emitido por funcionario o funcionarios denunciantes, o bien por no denunciantes pero igualmente recusables por interés indirecto, máxime si además contiene interpretaciones de normas extrapenales (tributarias, en los supuestos de delito fiscal; urbanística, en los de estos nuevos delitos, por ejemplo), el instructor, primero, y el enjuiciante, después, no pueden considerar como informe pericial dicho escrito, por las razones antes expuestas [ténganse presentes, fundamentalmente, los epígrafes II «La parcialidad de los peritos», y IV «La inviabilidad de peritajes sobre problemas jurídicos»] (...) ¿Qué valor puede tener este tipo de informes?, pues sencillamente el de un atestado (como complemento de la denuncia) [...]». Cfr. RODRÍGUEZ RAMOS, L., «¿Atestado, pericia o cuestión prejudicial? (Sobre ciertas corruptelas en la tramitación de causas por injustos administrativos criminalizados)», *Actualidad Jurídica Aranzadi*, núm. 310, 1997, pág. 5.

PÉREZ ROYO, por su parte, se ha referido al informe de la Inspección «en el que se harán constar los resultados de las actuaciones seguidas para la comprobación de la situación tributaria del obligado tributario» como «simple atestado»; dicho autor le ha negado la consideración de prueba pericial (PÉREZ ROYO, F., «El delito fiscal tras veinte años de su implantación: cuestiones abiertas en torno a su aplicación», *op. cit.*, pág. 578).

<sup>447</sup> Sin embargo, FALCÓN Y TELLA, refiriéndose a los informes solicitados por el órgano jurisdiccional (en procesos por delito contra la Hacienda Pública), afirma que constituyen «verdaderos y propios dictámenes [periciales] sobre cuestiones de Derecho tributario, y no sobre hechos»; a su juicio «no hay que escandalizarse por llegar a esta conclusión», y es que «en rigor, el principio *iura novit curia* lo que quiere decir es que el juez ha de buscar por sí mismo el Derecho aplicable (y su correcta interpretación), y que, por tanto, el Derecho aplicable (al menos la norma escrita interna) no necesita ser alegado ni probado. No quiere ni puede querer decir que el juez conoce efectivamente dicho Derecho (...)». *Vid.* FALCÓN Y TELLA, R., «Los informes periciales en los procesos por delito contra la Hacienda Pública: ¿una pericia en Derecho?», *Quincena Fiscal*, núm. 3, 1996, págs. 5 y ss. (texto transcrito tomado de la pág. 6); «El delito fiscal como ley penal en blanco: la necesidad de tener en cuenta todas las normas tributarias que afectan a la exigibilidad jurídica de una determinada conducta del contribuyente», *Quincena Fiscal*, núm. 10, 1999, págs. 5 y ss.

El informe ante presuntos delitos fiscales aportado con posterioridad al inicio del proceso penal constituiría, para RODRÍGUEZ RAMOS, «una alegación de parte, se considere o no (no lo puede ser, si hace alegaciones jurídicas) informe pericial. Lo que interesa destacar –continúa dicho autor– es que dicho informe pericial, si materialmente lo fuera al no argumentar jurídicamente, no puede considerarse un informe emitido por un perito judicial –sí por un perito de parte–, aun cuando se ratifique ante el instructor o el enjuiciante, precisamente por su parcialidad». RODRÍGUEZ RAMOS, L., «¿Atestado, pericia o cuestión prejudicial? (Sobre ciertas corruptelas en la tramitación de causas por injustos administrativos criminalizados)», *op. cit.*, pág. 5.

<sup>448</sup> Palabras de FALCÓN Y TELLA, R., «Los informes periciales en los procesos por delito contra la Hacienda Pública: ¿una pericia en Derecho?», *op. cit.*, pág. 5.

<sup>449</sup> Si bien el Tribunal Supremo ha negado al tipo del delito fiscal el carácter de norma penal en blanco, en Sentencia de 5 de noviembre de 1991 (R.A. 7948), Fundamento de Derecho 3.º («[...] es preciso poner de relieve que el precepto consignado en el anterior art. 319 del Código Penal en absoluto es un precepto penal en blanco dado que tan sólo merecen esta conceptualización aquellos preceptos en cuyos respectivos tipos no se defina la conducta contraria a la norma, la que se halla definida en otros preceptos, generalmente extrapenales, a los que el legislador penal se remite utilizando el procedimiento o técnica del reenvío [...]»), hemos de considerar que se trata de un pronunciamiento aislado. Ha destacado el interés de este pronunciamiento en el «dibujo de las características comunes» de los tipos que recogen los delitos contra la Hacienda Pública DOLZ-LAGO, M.J., «Los delitos contra la Hacienda Pública. Síntesis jurisprudencial y doctrinal», *Impuestos-II*, 1993, págs. 561-562. BACIGALUPO ZAPATER, por su parte, tiene escrito sobre dicho pronunciamiento jurisdiccional que «no es correcto considerar

difícilmente los funcionarios que emiten el informe al que nos referimos serán imparciales<sup>450</sup>.

Si se considerara que los referidos informes constituyen pericias, se ha de tener presente que los mismos podrían llegar a valorarse, en el juicio oral, como prueba preconstituida (las «pericias practicadas, necesariamente con anterioridad a la celebración del juicio, e incluso con antelación al inicio del proceso *latu sensu* entendido constituyen pruebas preconstituidas que despliegan toda su validez si no son impugnadas por ninguna de las partes y son aportadas al acervo de diligencias» –leemos en la Sentencia del Tribunal Constitucional 24/1991, de 11 de febrero, Fundamento Jurídico 3º–); y ello, incluso, a pesar de que el perito no compareciera en el juicio oral (tengamos presente que, en el supuesto enjuiciado, éste es el caso del médico autor del certificado que acompañó el denunciante al formular su denuncia). Quedaría patente, sin duda, sobre la base de la consideración pericial de los informes, la necesidad de respetar el derecho a no declarar contra sí mismo y a no confesarse culpable en el seno de la fase procesal.

Pero insistimos en que actas, diligencias e informes tienen valor de denuncia. Ahora bien, no se extingue ahí la eficacia procesal de los mencionados documentos de la Inspección<sup>451</sup>.

En puridad sólo es prueba la practicada en el juicio oral con todas las garantías, pero los órganos de la jurisdicción penal también pueden tomar en consideración para dictar sentencia los atestados policiales<sup>452</sup>. Como ha puesto de manifiesto CONDE-PUMPIDO FERREIRO<sup>453</sup>, es criterio jurisprudencial que la legítima valoración como prueba de las diligencias recogidas en el atestado exige la ratificación de éstas en el juicio oral; señala dicho autor que la ratificación es aplicable especialmente a los «informes no cualificados u opiniones de los agentes policiales intervinientes», y a las declaraciones de los detenidos o imputados, y de los testigos<sup>454</sup>. CONDE-PUMPIDO FERREIRO señala también que, en ausencia

---

este precedente como una decisión de la Sala de lo Penal del Tribunal Supremo en contra de la caracterización del tipo del art. 349 CP (antes y después de la reforma) como una ley penal en blanco», y que «en todo caso la referencia no tendría vinculación alguna con la **ratio decisionis** de la sentencia y sería, en el mejor de los supuestos un **obiter dictum**» (BACIGALUPO ZAPATER, E., «El nuevo delito fiscal», *Dirección y Progreso*, núm. 146, 1996, pág. 50).

<sup>450</sup> BOIX REIG y MIRA BENAVENT hablan de «falta de imparcialidad objetiva» en su monografía *Los delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social*, Tirant Lo Blanch, Valencia, 2000, pág. 43.

<sup>451</sup> Pilar COLLADO YURRITA afirma rotundamente que «los documentos administrativos deberían ser considerados como meras denuncias». Refiriéndose en concreto a las actas inspectoras (y se ha de extender su argumentación a las diligencias), señala que «durante su tramitación no se observan, normalmente, las garantías constitucionales previstas para la investigación penal; por ello, se estima ineludible que el contenido de las mismas sea objeto de ratificación durante la fase del juicio oral y con pleno respeto de los principios constitucionalmente establecidos». Vid. COLLADO YURRITA, P., *La actuación de la Inspección financiera y tributaria en la instrucción del proceso por delito fiscal*, op. cit., págs. 157-158.

<sup>452</sup> En este sentido se ha pronunciado VEGAS TORRES, para quien la exigencia rigurosa de las garantías constitucionales en materia de prueba «no impide que todos los elementos incriminatorios que resulten, tanto de las actuaciones policiales como del sumario, puedan llegar a ser ponderados por el Tribunal sentenciador» (VEGAS TORRES, J., *Presunción de inocencia y prueba en el proceso penal*, La Ley, Madrid, 1993, pág. 118).

<sup>453</sup> Vid. su Comentario al artículo 297 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal, en la obra dirigida por este autor *Enjuiciamiento Criminal. Ley y Legislación Complementaria. Doctrina y Jurisprudencia*, Tomo I, Trivium, Madrid, 1998, págs. 1199 y ss.

<sup>454</sup> Vid. Sentencias del Tribunal Constitucional 31/1981, de 28 de julio, Fundamento Jurídico 4º; 9/1984, de 30 de enero, Fundamento Jurídico 2º; 51/1995, de 23 de febrero, Fundamento Jurídico 2º; 153/1997, de 29 de septiembre, Fundamento Jurídico 4º. Vid. también las Sentencias del Tribunal Supremo 1696/1999, de 1 de di-

de ratificación ante el órgano judicial por los particulares declarantes, la jurisprudencia reconoce asimismo virtualidad probatoria a las declaraciones recogidas en el atestado; bastará, para ello, la confirmación de los funcionarios policiales en el juicio oral. En el Fundamento Jurídico 2º de la Sentencia del Tribunal Constitucional 51/1995, de 23 de febrero, leemos: «(...) las declaraciones vertidas en el atestado policial carecen de valor probatorio si no son posteriormente ratificadas en presencia judicial por los particulares declarantes, o bien, en ausencia de lo anterior, confirmadas por los funcionarios de policía mediante su testimonio en el acto del juicio oral»<sup>455</sup>. Dicho autor nos recuerda igualmente que los tribunales

ciembre, Fundamentos de Derecho 2º y 3º (R.A. 8621); 1240/2000, de 11 de septiembre, Fundamento de Derecho 6º (R.A. 7462); 1866/2000, de 5 de diciembre, Fundamentos de Derecho 2º y 3º (R.A. 10166).

<sup>455</sup> VILA MAYO no ha negado la necesidad de que el contenido del atestado se ratifique y reproduzca en el juicio oral, pero este autor ha rechazado que ello rebase lo «humanamente admisible». «(...) el hecho de que el policía instructor del atestado acuda al juicio oral, reconozca y ratifique el atestado, ha de ser suficiente para asumir la plena validez del mismo; sin perjuicio, claro está, del derecho de las partes a su examen y análisis, pero sin que la validez probatoria quede condicionada por el hecho frecuente, y humanamente explicable, de que el policía no recuerde, y llegue incluso a contradecirse con el mismo atestado. No se olvide que son muchos los atestados que un mismo funcionario de policía ha instruido durante el tiempo que ha mediado hasta la celebración de la vista». Ahora bien, dicho autor advierte que no pretende reclamar «presunción de fe pública» para el atestado. VILA MAYO, J.E., «Consideraciones en orden a la práctica de la prueba en el juicio oral», *Actualidad Penal*, 1990-1, margs. 132-133 XIII.

Según CONDE-PUMPIDO FERREIRO, «es posible valorar como prueba las diligencias testificales del atestado que no sea posible reproducir en el juicio oral y sean, por tal razón, traídas a éste de un modo efectivo y no formal, por la vía excepcional del artículo 730 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal [«Podrán también leerse a instancia de cualquiera de las partes –reza este precepto– las diligencias practicadas en el sumario, que, por causas independientes de la voluntad de aquéllas, no puedan ser reproducidas en el juicio oral»], permitiendo a las partes someterla por ese medio a contradicción y siempre que se hayan prestado en forma inobjetable» (CONDE-PUMPIDO FERREIRO, C., Comentario al artículo 297 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal, en la obra colectiva de la que es director, *Enjuiciamiento Criminal. Ley y Legislación Complementaria. Doctrina y Jurisprudencia*, Tomo I, Comentario *cit.*, pág. 1201).

Ahora bien, en el Fundamento Jurídico 5.º de su Sentencia 51/1995, el Tribunal Constitucional ha establecido que las declaraciones efectuadas ante la policía no pueden ser valoradas como prueba por el cauce establecido en el artículo 730 y tampoco por la vía del artículo 714 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal. Y la imposibilidad de aplicar dichos preceptos en el caso de tales declaraciones obedece, según el Tribunal, a que éstos «se refieren exclusivamente a la reproducción de diligencias practicadas en la fase instructora propiamente dicha, es decir, en el período procesal que transcurre desde el Auto de incoación del sumario o de las diligencias previas y hasta el Auto por el que se declara concluida la instrucción, y no en la fase «preprocesal» que tiene por objeto la formación del atestado en la que, obviamente, no interviene la autoridad judicial sino la policía». El Tribunal Supremo ha adoptado este criterio; nos remitimos al Fundamento de Derecho 3.º de su Sentencia 1207/1995, de 1 de diciembre (R.A. 9032).

(Conviene precisar que, según el primer párrafo del artículo 714, «cuando la declaración del testigo en el juicio oral no sea conforme en lo sustancial con la prestada en el sumario, podrá pedirse la lectura de ésta por cualquiera de las partes»; y en palabras de CONDE-PUMPIDO FERREIRO, la «doctrina del Tribunal Supremo estima que el artículo 714 no es solamente aplicable a los testigos sino también a los imputados o peritos» –CONDE-PUMPIDO FERREIRO, C., Comentario al artículo 714 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal, en la obra colectiva que este mismo autor ha dirigido *Enjuiciamiento Criminal. Ley y Legislación Complementaria. Doctrina y Jurisprudencia*, Tomo II, Trivium, Madrid, 1998, pág. 2478–. VEGAS TORRES, por su parte, ha señalado que «la jurisprudencia, desde muy tempranamente, ha admitido la aplicación de dicho precepto a las declaraciones de los propios acusados» –*vid.* de este autor *Presunción de inocencia y prueba en el proceso penal, op. cit.*, pág. 254–. Los artículos 714 y 730 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal se han de interpretar «complementariamente»: a través del artículo 730 «pueden ser sometidas a contradicción en el juicio oral, y adquirir valor probatorio, determinadas diligencias sumariales no reproducibles en el juicio oral»; y a través del artículo 714 «pueden adquirir valor probatorio determinadas declaraciones obrantes en el sumario, de testigos, peritos o acusados, que sí prestan declaración en el juicio oral, pero que modifican su versión» –GIMENO SENDRA, V.; CONDE-PUMPIDO TOURÓN, C.; GARBERÍ LLOBREGAT, J., *Los procesos penales. Comentarios a la Ley de Enjuiciamiento Criminal, con formularios y jurisprudencia*, Tomo 5, Bosch, Barcelona, 2000, págs. 634-635–).

han reconocido virtualidad probatoria a las constataciones objetivas vertidas en el atestado, como por ejemplo la ocupación del objeto del delito o de sus instrumentos o efectos<sup>456</sup>. Pues bien, a la vista de la doctrina jurisprudencial sobre los atestados policia-

Insistimos en que la imposibilidad de aplicar los artículos 714 y 730 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal en el caso de declaraciones efectuadas ante la policía obedece, según el Tribunal Constitucional, a que éstos «se refieren exclusivamente a la reproducción de diligencias practicadas en la fase instructora propiamente dicha».

Sin embargo, VEGAS TORRES ha considerado, de cara a una reforma legislativa futura, que «no plantearía graves problemas permitir la lectura de las declaraciones prestadas ante el Ministerio Fiscal y ante la Policía en caso de contradicción con la prestadas en el juicio, siempre que, respecto de estas últimas, se estableciese algún mecanismo que garantice su autenticidad» (argumenta este autor que las declaraciones prestadas ante la Policía, al contrario de lo que ocurre con la realizadas ante el Ministerio Fiscal, no tienen garantía alguna de autenticidad). En definitiva, VEGAS TORRES no ve obstáculos a que, de *lege ferenda*, se reconozca virtualidad probatoria a declaraciones realizadas fuera de la instrucción penal de la causa. *Vid.* VEGAS TORRES, J., *Presunción de inocencia y prueba en el proceso penal*, *op. cit.*, pág. 258.

No sería novedoso que se reconociera virtualidad probatoria a las declaraciones efectuadas ante la Policía antes del inicio de la fase instructora del proceso, sin necesidad de que el sujeto se ratifique en el correspondiente juicio oral. Lo cierto es que se admitía antes de que el Tribunal Constitucional refiriera los artículos 714 y 730 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal exclusivamente a las diligencias practicadas en la instrucción. Resulta muy significativo al respecto el Fundamento de Derecho 4.º de la Sentencia del Tribunal Supremo (Sala 2.ª) de 31 de octubre de 1990 (R.A. 8423). Este órgano jurisdiccional pone de manifiesto que la Sentencia del Tribunal Constitucional 217/1989, de 21 de diciembre, «rechazó el recurso de amparo, porque el acusado, que en el juicio oral negó su participación en los hechos, sin embargo, había declarado afirmativamente en la Comisaría de Policía manifestando luego en el juzgado haberlo olvidado todo». Por tanto, «a la declaración prestada ante la Policía con los requisitos exigidos por la Constitución y las Leyes Procesales se le concede eficacia en orden a la posibilidad que tiene el Juzgado o Tribunal de instancia de tenerla en cuenta en una apreciación conjunta con el resto de las declaraciones posteriores y, concretamente, con la prestada en el juicio oral, y ello, dice la sentencia del TC últimamente citada, no significa que la condena se base en el interrogatorio policial, que no constituye por sí mismo actividad probatoria, sino, antes al contrario, en lo declarado en el juicio oral en el cual se sometieron a contradicción esas declaraciones anteriores». Es muy interesante la siguiente afirmación del Tribunal Supremo, en relación con el artículo 714 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal –Fundamento de Derecho 3º–: «(...) si bien [este precepto] aparece literalmente referido a la prueba testifical, también es utilizable con relación a las manifestaciones de los acusados, sin que el uso de este procedimiento pueda reputarse como requisito imprescindible para que el Juzgado o Tribunal pueda tener en cuenta las declaraciones anteriores al juicio a la hora de determinar el contenido de su relación de hechos probados, pues cualquiera que fuera la forma en que tales diligencias de instrucción aparecieran en las sesiones del juicio, incluso a través del contenido de las preguntas o respuestas expresadas en tal acto, y siempre que tales hechos estén comprendidos en las calificaciones de las partes acusadoras en respeto al principio acusatorio, es bastante para cumplir esta exigencia, de forma que esos hechos no aparezcan de modo sorpresivo en la sentencia con relación a las pruebas practicadas en el juicio oral». Señala el Supremo –Fundamento de Derecho 4º–: «(...) ya no puede ofrecer duda la posibilidad que tiene el Tribunal o Juzgado de Instancia para fijar el contenido del hecho probado en base a una apreciación conjunta de las declaraciones del juicio oral prestadas por los propios acusados en relación con las manifestaciones hechas por ellos mismos en momentos anteriores, sirviendo a tal efecto, incluso, las realizadas ante la Policía con observancia de los requisitos exigidos por la Constitución y las normas procesales, aunque éstas no hubieran sido ratificadas ante la Autoridad judicial». *Vid.* asimismo en este sentido la Sentencia, también del Tribunal Supremo, 286/1992, de 11 de febrero (R.A. 1123) –Fundamento de Derecho 3º–; nos remitimos al comentario que de ella hace DE VEGA RUIZ en su obra *Proceso penal y derechos fundamentales desde la perspectiva jurisprudencial*, Colex, Madrid, 1994, págs. 138-139.

<sup>456</sup> La Sentencia del Tribunal Supremo de 20 de enero de 1986 (R.A. 153) instaura la doctrina de los «delitos cuasiflagrantes» o de los «delitos testimoniales», doctrina relativa a «diligencias que se traducen en constataciones objetivas –como el hecho de ser sorprendidos los delincuentes en flagrante delito, o su detención *in situ* o inmediatamente después de cometida la infracción; la ocupación del objeto del delito o de sus efectos e instrumentos; los resultados de los registros domiciliarios policiales constitucionalmente válidos, por existir consentimiento del titular o tratarse de un presupuesto de flagrancia» (CONDE-PUMPIDO FERREIRO, C., en la obra que él mismo dirige *Enjuiciamiento Criminal. Ley y Legislación Complementaria. Doctrina y Jurisprudencia*, Tomo I,

les<sup>457</sup>, resulta evidente la trascendencia que podrían tener en el ámbito de la jurisdicción penal las diligencias, actas e informes elaborados por la Inspección.

Son muy ilustrativas las palabras de la Audiencia Provincial de Toledo, en su Sentencia de 3 de junio de 1989:

«La Ley General Tributaria en su artículo 145 párrafo 3, tal y como fue redactado por la Ley 10/1985, de 26 de abril, establece que “las actas y diligencias extendidas por la Inspección de los Tributos tienen naturaleza de documentos públicos y hacen prueba de los hechos que motiven su formalización, salvo que se acredite lo contrario”. Este Tribunal entiende, junto con el Tribunal Supremo y

Trivium, Madrid, 1998, pág. 1202). *Vid.* también Sentencias del Tribunal Supremo de 22 de abril de 1986 (R.A. 2087), Fundamento de Derecho 1º; de 22 de abril de 1987 (R.A. 2602), Fundamento de Derecho 2º. En el Fundamento de Derecho 1.º de la Sentencia de 30 de marzo de 1987 (R.A. 2240) leemos: “Se está en el terreno de la cuasiflagrancia o «delito testimonial» que destruye «ex se ipsa» la presunción de inocencia. Al no existir una explicación coherente de la posesión de los objetos, el mero hecho de su posesión supone la existencia de esa prueba de cargo suficiente y propicia sin más la desestimación del motivo”. En la Sentencia de 23 de septiembre de 1988 (R.A. 6991), Fundamento de Derecho 2º, se dice, en relación con los «delitos cuasiflagrantes» o «testimoniales», que los datos objetivos percibidos directamente por los funcionarios de la policía judicial «deben tenerse como probados», si no resulta acreditada la irrealidad de los mismos. La Sentencia de 5 de diciembre de 1988 (R.A. 9362), Fundamento de Derecho 4º, establece que la ocupación y recuperación de los objetos o instrumentos del delito constituye una razonable y suficiente actividad probatoria de cargo, apta para desvirtuar la presunción de inocencia. El Fundamento de Derecho 1.º de la Sentencia de 9 de diciembre 1992 (R.A., 10020) señala: “La doctrina de esta Sala en los casos de «cuasiflagrancia», en los que se encuentran en poder del encausado efectos procedentes del delito, constituye prueba de cargo suficiente para destruir la presunción de inocencia de naturaleza *iuris tantum* y tal prueba queda atribuida a la valoración del Tribunal”.

<sup>457</sup> Como complemento a cuanto se acaba de exponer, es interesante tener en cuenta la síntesis que, de su postura sobre el valor probatorio de los atestados, realiza el Tribunal Constitucional en la Sentencia 173/1997, de 14 de octubre, Fundamento Jurídico 2º:

«(...) 1º Sólo puede concederse al atestado valor de auténtico elemento probatorio si es reiterado y ratificado en el juicio oral, normalmente mediante la declaración testifical de los agentes de policía firmantes del mismo (SSTC 100/1985, 101/1985, 145/1985, 173/1985, 49/1986, 145/1987, 5/1989, 182/1989, 24/1991, 138/1992, 303/1993, 51/1995 y 157/1995). En consecuencia, vulnera el derecho a la presunción de inocencia la sentencia condenatoria que se dicte sobre la única base del atestado policial no ratificado (SSTC 173/1985, 49/1986, 182/1989 y 303/1993). 2º No obstante lo anterior, el atestado tiene virtualidad probatoria propia cuando contiene datos objetivos y verificables, pues hay partes del atestado, como pueden ser croquis, planos, huellas, fotografías que, sin estar dentro del perímetro de la prueba preconstituida o anticipada, pueden ser utilizados como elementos de juicio coadyuvantes, siempre que sean introducidos en el juicio oral como prueba documental a fin de posibilitar su efectiva contradicción por las partes (SSTC 107/1983, 201/1989, 132/1992, 303/1993 y 157/1995). Asimismo, cuando los atestados contienen determinadas pericias técnicas realizadas por los agentes policiales –por ejemplo, el test alcohólico–, y que no pueden ser reproducidas en el acto del juicio oral, es posible considerar dichas pericias como actividad probatoria, a título de prueba pericial preconstituida, siempre y cuando el atestado se incorpore al proceso y sea debidamente ratificado (SSTC 100/1985, 145/1985 y 5/1989). Por lo mismo, las pericias técnicas que se adjuntan al atestado –como puede ser el certificado del médico forense– no pierden por ello su propio carácter y constituyen pruebas preconstituidas que despliegan toda su validez probatoria si son incorporadas debidamente al proceso (para el certificado forense, STC 24/1991). 3º Por último, en cuanto al carácter de prueba documental del atestado policial, cabe precisar que el atestado, con independencia de su consideración material de documento, no tiene, como regla general, el carácter de prueba documental, pues incluso en los supuestos en los que los agentes policiales que intervinieron en el atestado presten declaración en el juicio oral sus declaraciones tienen la consideración de prueba testifical (STC 217/1989). Sólo en los casos antes citados –verbigracia, croquis, planos, test alcohólico, certificados médicos, etc.– el atestado policial puede tener la consideración de prueba documental, siempre y cuando, como hemos subrayado, se incorpore al proceso respetando, en la medida de lo posible, los principios de inmediación, oralidad y contradicción.»

Sobre el valor procesal del atestado, *vid.* también MARTÍN ANCÍN, F.; ÁLVAREZ RODRÍGUEZ, J.R., *Metodología del atestado policial. Aspectos procesales y jurisprudenciales*, Tecnos, Madrid, 2003, págs. 76-78.

otros Juzgados y Tribunales, que en aplicación de lo dispuesto en el artículo 24.2 de la Constitución, en el proceso penal el Juzgador no está vinculado por las declaraciones fácticas establecidas por los órganos de otras jurisdicciones, ni siquiera por las que establece el Juez Instructor en el auto de procesamiento.

El Tribunal Constitucional, examinando el valor probatorio del atestado policial, levantado asimismo por funcionarios públicos con misiones especializadas en el ámbito de la persecución del delito, estableció, por ejemplo, en su Sentencia de 6 de diciembre de 1984 que “y que aunque los atestados de la policía judicial hayan de ser tenidos como simples denuncias conforme al artículo 297 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal por lo que se refiere a las manifestaciones y declaraciones en general, ello no impide, porque otra cosa sería sentar una desconfianza inadmisibles de principio respecto de los datos y referencias objetivas consignadas en aquéllas, que sirva adecuadamente y legalmente para la formación de la íntima convicción todo cuanto, suscrito en las diligencias policiales, no sean meros criterios, opiniones o dictámenes subjetivos, y tengan además la corroboración de otros datos exteriores”. En el supuesto de autos, el único “dato exterior” que existe es el impreso 347 con una cifra de 110.221.015 pesetas, cantidad que por cuanto ha quedado expuesto, y en aplicación de la jurisprudencia enunciada, es la que este Tribunal considera probada a efectos de la base imponible del Impuesto General sobre el Tráfico de las Empresas.»<sup>458</sup>

Este pronunciamiento es anterior en el tiempo a la Sentencia del Tribunal Constitucional 76/1990, de 26 de abril. Pero realmente la Audiencia de Toledo se ajusta a la virtualidad que más tarde, en esa otra fecha, reconoce el Alto Tribunal a las diligencias y actas inspectoras. En efecto; además de admitir que las actas, y por ende las diligencias, tienen la virtualidad de *notitia criminis*, el Constitucional les reconoce «el valor probatorio como prueba documental que el Juez penal libremente aprecie con respecto a todos los derechos reconocidos por el artículo 24».

Considerando cuanto se ha expuesto en los párrafos anteriores, es evidente que la doctrina de la Sentencia 76/1990 no ha dado una solución satisfactoria, desde la óptica de los derechos fundamentales que nos ocupan, a la posible trascendencia penal de lo actuado en el procedimiento inspector.

Por lo que respecta a la fase preprocesal, dicha doctrina nos lleva a afirmar la necesidad de una escrupulosa observancia, en el transcurso de la misma, del derecho constitucional a no autoinculparse.

Una última reflexión. Como es sabido, las causas por delito contra la Hacienda Pública se tramitan como procedimiento abreviado. Pues bien, VEGAS TORRES escribe en 1993 que, en este tipo de procedimiento, «el atestado policial tiene un papel más relevante que el de una mera fuente de la *notitia criminis*, ya que puede, por sí mismo y sin necesidad de comprobaciones judiciales ulteriores, servir de base a la acusación, asumiendo, por tanto, el papel que en el proceso común de la LECrim cumplen los actos de investigación de la fase de instrucción (cfr. art. 789.3 LECrim<sup>459</sup>). Significa esto que los hechos que resulten

<sup>458</sup> Cfr. Fundamento Jurídico 1°.

<sup>459</sup> Rezaba este precepto en su primer párrafo:

«Sólo en el caso de que las diligencias practicadas en el atestado no fueren suficientes para formular acusación, así como cuando el procedimiento se iniciare por denuncia presentada en el Juzgado o por querrela, el Juez ordenará a la Policía Judicial o practicará por sí las diligencias esenciales encaminadas a determinar la naturaleza y circunstancias del hecho, las personas que en él hayan participado y el órgano competente para el enjuiciamiento, dando cuenta de su incoación y de los hechos que la determinen al Fiscal de la Audiencia correspondiente.»

El tenor literal del nuevo artículo 777 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal no contempla expresamente esta idea a la que nos referimos. (Leemos en el apartado 1: «El Juez ordenará a la Policía Judicial o practicará

del atestado no han de ser comprobados dentro del proceso a los efectos propios de la instrucción»<sup>460</sup>. Así pues, y teniendo presente la equiparación, a la que hemos aludido, de las diligencias, actas e informes al atestado policial, cabría la posibilidad de que, a la vista de lo actuado en el transcurso de la fase preprocesal, o con anterioridad a la incoación de la misma, se procediera a la apertura de juicio oral por delito, o delitos, contra la Hacienda Pública (a pesar de que el obligado tributario haya tenido la oportunidad de evitarlo con carácter previo a la llamada «fase intermedia» del proceso<sup>461</sup>). Resulta incuestionable,

---

por sí las diligencias necesarias encaminadas a determinar la naturaleza y circunstancias del hecho, las personas que en él hayan participado y el órgano competente para el enjuiciamiento, dando cuenta al Ministerio Fiscal de su incoación y de los hechos que la determinen. Se emplearán para ello los medios comunes y ordinarios que establece esta Ley, con las modificaciones establecidas en el presente Título.» Sin embargo, parece que la práctica judicial no se ve alterada por ello.

<sup>460</sup> El referido autor escribe a renglón seguido: «(...) permanece incólume, no obstante, la necesidad de comprobación de tales hechos, mediante actividades procesales idóneas a tales efectos y revestidas de todas las garantías de la prueba, a los efectos de la fijación de los mismos como base de un pronunciamiento condenatorio» (VEGAS TORRES, J., *Presunción de inocencia y prueba en el proceso penal*, op. cit., pág. 106).

Es interesante recordar aquí que, vigente la reforma introducida por la Ley 50/1977, CASADO HERRERO escribió, en relación con el procedimiento aplicable entonces al delito fiscal, el llamado «procedimiento de urgencia»: «(...) parece oportuno llamar la atención sobre el extremo de que aun cuando las pruebas practicadas en el expediente administrativo y, aun, la propia resolución recaída en éste, no tengan el carácter de vinculantes para los Tribunales, pueden y deben constituir la pieza fundamental de la instrucción una vez que sean corroborados judicialmente los extremos de hecho que la fundamentan» (CASADO HERRERO, D., «El delito fiscal: Breve análisis jurídico penal», op. cit., pág. 199).

<sup>461</sup> El artículo 790.1, párrafo primero, de la Ley de Enjuiciamiento Criminal, mencionaba únicamente al Ministerio Fiscal y a las acusaciones personadas; establecía:

«Si el Juez de Instrucción acordare que debe seguirse el trámite establecido en este capítulo [“De la preparación del juicio oral”], en la misma resolución ordenará que se dé traslado de las diligencias previas, originales o mediante fotocopia, al Ministerio Fiscal y las acusaciones personadas, para que, en el plazo común de cinco días, soliciten la apertura del juicio oral formulando escrito de acusación o el sobreseimiento de la causa o, excepcionalmente, la práctica de diligencias complementarias, en el caso del apartado siguiente.»

Con esta redacción (salvo en lo relativo al plazo de cinco días, que se ve ampliado en otros tantos más), vid. el actual artículo 780.1.

El Juzgado de Primera Instancia e Instrucción núm. 1 de Collado-Villalba (Madrid) cuestionó la constitucionalidad del artículo 790.1; entendía que el legislador podría haber vulnerado el artículo 24 de nuestra Carta Magna. Ello dio lugar a la Sentencia del Tribunal Constitucional 186/1990, de 15 de noviembre.

GIMENO SENDRA ha señalado que dicho pronunciamiento (como concordantes cita la Sentencia del Tribunal Constitucional 128/1993, de 19 de abril, y las Sentencias del Tribunal Supremo 165/1995, de 9 de febrero, y 644/1996, de 4 de octubre) pone «remedio» a posibles violaciones del derecho de defensa; y es que prohíbe que ninguna persona sea acusada sin haber sido previamente imputada dentro de las Diligencias Previas, «de tal suerte —escribe GIMENO SENDRA— que no puede el Juez de Instrucción dictar el auto de conclusión de los arts. 789.5.4.<sup>a</sup> y 790.1 [sic.] sin haber, al menos, prestado al imputado declaración para ser oído y haberle ilustrado de su derecho de defensa». Vid. GIMENO SENDRA, V., Comentario al artículo 790 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal, en GIMENO SENDRA, V.; CONDE-PUMPIDO TOURÓN, C.; GARBERI LLOBREGAT, J., *Los procesos penales. Comentarios a la Ley de Enjuiciamiento Criminal con formularios y jurisprudencia*, Tomo 6, Bosch, Barcelona, 2000, págs. 206-207.

Por nuestra parte, destacamos el siguiente fragmento de la Sentencia 186/1990, Fundamento Jurídico 8º:

«(...) el traslado de las diligencias al imputado en el trámite previsto en el art. 790.1 de la LECrim, en orden a poder solicitar y razonar la procedencia del sobreseimiento o la práctica de diligencias, sería, no sólo contrario a la finalidad de la norma, sino que podría, en la práctica revelarse como dilatorio y redundante dado que dichas pretensiones pueden y deben hacerse valer en la fase de instrucción inmediatamente anterior y antes de que el Juez instructor acuerde la clausura de la instrucción mediante la adopción de alguna, de las resoluciones previstas en el art. 789.5 de la LECrim.»

pues, la necesidad de que las actuaciones de contraste y averiguación de la fase preprocesal respeten escrupulosamente el derecho a no autoinculparse<sup>462</sup>. Lo cierto es que ello podría tener una importancia decisiva de cara a evitar el juicio oral o el proceso mismo, e impediría nuevos perjuicios relacionados con el enjuiciamiento o que se agravaran los ya producidos.

### c) El necesario respeto al derecho a no autoincriminarse en el seno de la fase preprocesal

El examen de la jurisprudencia del Tribunal Constitucional revela que los procedimientos administrativos no sancionadores serían ajenos a los principios y garantías penales (cuando el Alto Tribunal ha extendido tales principios y garantías al ámbito administrativo, los ha referido a procedimientos de índole sancionadora)<sup>463</sup>. La importante Sentencia 76/1990 responde a este criterio; pone de manifiesto que las actuaciones comprobadoras e investigadoras desarrolladas por la Inspección de los tributos y, en general, los procedimientos tributarios no sancionadores están fuera del ámbito de aplicación del 24.2 de nuestra Carta Magna<sup>464</sup>. En

---

En relación con la referida Sentencia, *vid.* RUIZ VADILLO, E., Comentario al artículo 790 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal, en CONDE-PUMPIDO FERREIRO, C. (Dir.), *Enjuiciamiento Criminal. Ley y Legislación Complementaria. Doctrina y Jurisprudencia*, Tomo II, Trivium, Madrid, 1998, págs. 2824-2825; HERMOSILLA MARTÍN, R., «Una aplicación del artículo 24 de la CE al auto de continuación del procedimiento abreviado», ARAGÓN REYES, M.; MARTÍNEZ-SIMANCAS SÁNCHEZ, J. (Dir.), *La Constitución y la práctica del Derecho*, Tomo III, Aranzadi, Pamplona, 1998, págs. 3109 y ss.

Consideremos el siguiente fragmento de ARANGÜENA FANEGO, relativo a la reforma penal del procedimiento penal abreviado en 2002 («Aspectos fundamentales de la reforma del procedimiento abreviado por Ley 38/2002, de 24 de octubre (I)»), *Actualidad Penal*, 2003-2, margs. 484-485 XVIII:

«Omite en cambio el legislador efectuar alusión alguna al posible carácter *autosuficiente* de las diligencias policiales o fiscales, de cara a evitar una posible actuación instructora judicial complementaria; es significativa, a estos efectos, la comparación entre los nuevos arts. 777 y 779 con el vigente 789.3 de la LECrim. Probablemente con ello no se ha pretendido desconocer la relevancia de las citadas investigaciones, sino dejar a todas luces claro que, pese a su eventual exhaustividad, no eximen nunca de la necesidad de incoar diligencias previas por el Juez de Instrucción para, como mínimo, comprender la imprescindible comparecencia del imputado a presencia judicial previa información de sus derechos para darle traslado de la imputación, aspecto regulado con acierto en los nuevos arts. 774 a 777 superando así los difusos contornos con que se manifiesta este extremo en el vigente art. 789.4 que exigió en su día del Constitucional la aclaración al respecto en la conocida sentencia 186/1990.»

<sup>462</sup> TELLO BELLOSILLO ha señalado que, en la práctica, gran parte de la instrucción penal en los supuestos de delito contra la Hacienda Pública «se hace descansar en los resultados de la investigación inspectora previa a la apertura del proceso penal, lo que transforma ciertas actuaciones administrativas en algo parecido a las diligencias preliminares»; a juicio de este autor, ello exigiría «en esta fase que se respetara el derecho a no declarar contra uno mismo y el derecho a la asistencia letrada» (TELLO BELLOSILLO, J.M.<sup>á</sup>, «Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes», *op. cit.*, pág. 145).

<sup>463</sup> El Tribunal ha reiterado que las «exigencias» del artículo 24 del texto constitucional «no son trasladables sin más a toda tramitación administrativa».  *Vid.* Sentencias del Tribunal Constitucional 68/1985, de 27 de mayo (Fundamento Jurídico 4º); 175/1987, de 4 de noviembre (Fundamento Jurídico 3º); 103/1996, de 11 de junio (Fundamento Jurídico 3º). Nos remitimos también al Auto de este mismo Tribunal 966/1987, de 29 de julio (Fundamento Jurídico 2º), en el que, además de afirmar que las garantías del artículo 24 no tienen virtualidad en toda tramitación administrativa, el Tribunal reconoce que hasta la fecha, cuando ha extendido las garantías de este artículo al procedimiento administrativo, «lo ha hecho refiriéndose tan sólo, y aun con matizaciones, a los procedimientos de carácter sancionador».

<sup>464</sup> TEJERIZO LÓPEZ resume la doctrina de la Sentencia 76/1990 (y 110/1984, de 26 de noviembre, también del Tribunal Constitucional) con estas palabras: «sí que son aplicables tales derechos [los derechos a no declarar



esta línea se ha situado asimismo el Tribunal Supremo; su Sentencia de 23 de octubre de 1990 (R.A. 7782) establece que los requerimientos de aportación documental efectuados por la Inspección tributaria no vulneran el artículo 24 de la Constitución: considera el Tribunal que el incumplimiento del deber de atender tales requerimientos, «si acaso», podría dar lugar a la tramitación de un expediente sancionador, y en dicho expediente cabría alegar, «en su caso», las garantías de no autoinculpación del artículo 24.2<sup>465</sup>.

Ahora bien, en rigor ¿se puede referir el mencionado criterio jurisprudencial a las actuaciones de contraste y averiguación que se desarrollan en el seno de la fase preprocesal? Consideramos que la respuesta es negativa. Indudablemente, dichas actuaciones presentan una característica o especialidad que no tienen las actuaciones de comprobación e investigación del procedimiento liquidatorio: su finalidad represiva. Resulta claro que el objetivo primordial del contraste y la averiguación no es regularizar, en su caso, la situación tributaria del sujeto al que tales actuaciones se refieren, sino determinar la posible relevancia penal de los hechos y elaborar un expediente al respecto. Es incuestionable la trascendencia represiva de las mismas; trascendencia que no es, ni mucho menos, una posibilidad remota (insistimos: si los hechos no se castigan en vía penal, normalmente se sancionarán en sede administrativa). Pues bien, estas circunstancias ponen de manifiesto la necesidad de que el derecho fundamental del artículo 24.2 de la Constitución a no declarar contra sí mismo y a no confesarse culpable se respete efectivamente en el desarrollo de tales actuaciones.

Hemos de tener en cuenta también que, seguramente, la trascendencia represiva a la que aludimos no se vería mermada por la pérdida o destrucción del material autoinculpatorio suministrado bajo coacción por el obligado tributario en las actuaciones de contraste y averiguación de la fase preprocesal, ya que de la aportación y examen del mismo quedaría constancia en la documentación inspectora y, llegado el caso, el Actuario podría ratifi-

---

contra sí mismos, a no confesarse culpables y a la presunción de inocencia] en los procedimientos sancionadores y no en los procedimientos de investigación y comprobación» (vid. TEJERIZO LÓPEZ, J.M., «El principio de tutela judicial efectiva y los procedimientos tributarios», *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 82, 1994, págs. 276-277). Vid. también GASCÓ CASESNOVES, M.<sup>3</sup>, «Principios constitucionales y su aplicación al derecho tributario», *PALAU 14 Revista Valenciana de Hacienda Pública*, núm. 19, 1993, pág. 134.

Tienen hoy plena vigencia, las palabras que escribiera FALCÓN Y TELLA en 1995: «La jurisprudencia constitucional viene afirmando hasta ahora de forma reiterada que los principios y garantías penales no son aplicables más allá del ámbito estrictamente sancionador» (FALCÓN Y TELLA, R., «Un giro trascendental en la jurisprudencia del Tribunal de Estrasburgo con incidencia en el procedimiento inspector: el derecho a no declarar», *op. cit.*, pág. 5). Por lo que respecta concretamente al derecho de defensa, este autor señala en 1996, siguiendo a BELADIEZ ROJO (*Validez y eficacia de los actos administrativos*, Marcial Pons, Madrid, 1994 –vid. págs. 135 y ss.–), que el Tribunal Constitucional no excluye dicha garantía en los procedimientos administrativos no sancionadores; ahora bien, ésta sería distinta de la contemplada en el artículo 24 de nuestra Carta Magna y, por tanto, no tendría carácter fundamental –FALCÓN Y TELLA, R., «El Estatuto del Contribuyente (II): el derecho a no recurrir», *op. cit.*, págs. 7-8–.

MÁRQUEZ MÁRQUEZ afirma, refiriéndose en concreto al principio constitucional de presunción de inocencia, que no se puede extender más allá del ámbito sancionador tributario; nunca a las actuaciones de comprobación e investigación, y es que «de lo contrario, la primacía de tal principio impide, *de facto*, la propia existencia y ejecución de dicha fase del procedimiento de inspección con fragante violación de los principios –también constitucionales– de justicia tributaria del artículo 31.1 de la CE» (MÁRQUEZ MÁRQUEZ, A., «Reflexiones acerca de los límites reales de las garantías del contribuyente en la fase de comprobación-investigación inspectora», *op. cit.*, pág. 31).

<sup>465</sup> Vid. Fundamento de Derecho 3.º.

car estos extremos en sede jurisdiccional (procesos penales o contencioso-administrativos suscitados en materia sancionadora)<sup>466</sup>.

Ahora bien, consideremos que se ha relativizado la comparecencia de la Administración en el proceso. Nos remitimos a la Sentencia del Juzgado de lo Penal núm. 5 de Palma de Mallorca de 20 de julio de 1992; en ella leemos:

«Queda por concretar otra cuestión, alegada por la defensa, respecto a la liquidación de la cuota defraudada, impugnando la validez de la practicada por la Administración Tributaria, por no haber comparecido en el acto del juicio oral, el autor de la liquidación obrante en el expediente administrativo abierto al inculpado. Sin embargo, tal cuestión no tiene la trascendencia pretendida por la defensa letrada, por cuanto el contenido del artículo 145.3 de la Ley General Tributaria, ya ha sido interpretado por la jurisprudencia del Tribunal Constitucional, en Sentencia de 26 de abril de 1990, resolviendo que “el acta de la Inspección contiene la constatación de unos hechos de los cuales se infiere una notitia criminis, suficiente para la apertura de un proceso penal, dentro del cual y en la fase del juicio oral, tendrá el valor probatorio como prueba documental, que el Juez penal libremente aprecie, con respecto a todos los derechos reconocidos por el artículo 24 de la Constitución Española”.»<sup>467</sup>

No perdamos de vista, a propósito de la ratificación del Actuario, que, según el artículo 36.3 del Real Decreto 939/1986, la Inspección de los Tributos podrá «analizar directamente la documentación y los demás elementos a que se refiere este artículo, exigiendo, en su caso, la visualización en pantalla o la impresión en los correspondientes listados de datos archivados en soportes informáticos. Asimismo, podrá tomar nota por medio de sus agentes de los apuntes contables y demás datos que se estimen precisos y obtener copias a su cargo, incluso en soportes magnéticos» de la documentación del interesado<sup>468</sup>.

Por otro lado, resultan muy significativas las palabras de MARTÍNEZ IZQUIERDO que recogemos seguidamente<sup>469</sup>.

«(...) las diligencias adquieren mayor relevancia cuando su contenido se circunscribe a la incorporación de copias literales, fotocopias o xerocopias, de documentos originales, que cuando recoge declaraciones del contribuyente o de su representante que tendrían el valor de confesiones extrajudiciales.»<sup>470</sup>

---

<sup>466</sup> Ciertamente, la documentación inspectora y la declaración del Actuario tienen gran relevancia a efectos probatorios (sirva como ejemplo la siguiente afirmación sobre el proceso penal en la instancia, contenida en el Fundamento de Derecho 3º, primer párrafo, de la Sentencia de la Audiencia Provincial de las Palmas de 15 de febrero de 2001 –Sala 2ª, Rollo 19/1997–: «[...] debe decirse que ésta [la prueba] consistió en la declaración del acusado, la documental, consistente en la copia autenticada del expediente abierto por las autoridades tributarias y en la testifical del señor Inspector de Hacienda que instruyó el expediente»).

<sup>467</sup> Cfr. Fundamento de Derecho 1.º III.

<sup>468</sup> «La posibilidad de obtener copias de los documentos y justificantes de la contabilidad del sujeto pasivo, siempre a cargo de la Inspección, se justifica por la imposibilidad material de tomar nota del normalmente elevado número de los mismos, así como para facilitar el examen de los soportes documentales sin necesidad de prolongar indefinidamente el procedimiento inspector» (Informe de 2 de marzo de 1990, de la Dirección General de Inspección Financiera y Tributaria, sobre resistencia a la Inspección de los Tributos: Infracciones y sanciones y apreciación de posible delito de desobediencia –el texto pertenece a la Consideración 2ª; se trata, concretamente, de su último párrafo–).

<sup>469</sup> MARTÍNEZ IZQUIERDO, S., *El Delito Fiscal (Con Legislación y Jurisprudencia)*, op. cit., pág. 85.

<sup>470</sup> No se ha de perder de vista la amplitud que puede revestir el examen de la documentación del interesado. Establece el artículo 36, apartado 1, del Real Decreto 939/1986:

El hecho de que sea la Inspección tributaria quien obtenga copias literales, fotocopias y xerocopias ante posibles ilícitos penales podría favorecer la valoración de las mismas como prueba en vía jurisdiccional, y que, de este modo, se viera potenciada la virtualidad probatoria de los documentos extendidos por los órganos inspectores.

En efecto. Es fácil imaginar que la Inspección tributaria haya obtenido copias de libros o documentos, y que las introduzca como prueba de cargo en juicio (insistimos: penal o contencioso relativo al ámbito sancionador). Aunque el Tribunal Supremo ha negado valor probatorio a las fotocopias no autenticadas<sup>471</sup>, el hecho de que sea la Administración tributaria quien las aporta al proceso, así como las menciones contenidas en la documentación inspectora a los originales y a su fotocopia, son factores que podrían llevar a entender cumplido el requisito de la autenticación<sup>472</sup>. Consiguientemente, los órganos jurisdiccionales podrían

---

«En las actuaciones de comprobación e investigación, los obligados tributarios deberán poner a disposición de la Inspección, conservados como ordena el artículo 45 del Código de Comercio, su contabilidad principal y auxiliar, libros, facturas, correspondencia, documentos y demás justificantes concernientes a su actividad empresarial o profesional, incluidos los programas y archivos en soportes magnéticos, en caso de que la empresa utilice equipos electrónicos de proceso de datos. Deberán también aportar a la Inspección cuantos documentos o antecedentes sean precisos para probar los hechos y circunstancias consignados en sus declaraciones, así como facilitar la práctica de las comprobaciones que sean necesarias para verificar su situación tributaria.»

Por su parte, el artículo 142.1 de la nueva Ley General Tributaria dispone que «Las actuaciones inspectoras se realizarán mediante el examen de documentos, libros, contabilidad principal y auxiliar, ficheros, facturas, justificantes, correspondencia con transcendencia tributaria, bases de datos informatizadas, programas, registros y archivos informáticos relativos a actividades económicas, así como mediante la inspección de bienes, elementos, explotaciones y cualquier otro antecedente o información que deba de facilitarse a la Administración o que sea necesario para la exigencia de las obligaciones tributarias.»

Confrontando los ámbitos laboral y tributario, hemos de señalar que las disposiciones que nos ocupan tienen un equivalente en el artículo 5.3.3 de la Ley 42/1997, de 14 de noviembre, Ordenadora de la Inspección de Trabajo y Seguridad Social, que contempla la facultad de ésta para, en el centro de trabajo, examinar «la documentación y los libros de la empresa con transcendencia en la verificación del cumplimiento de la legislación del orden social, tales como: libros, registros, incluidos los programas informáticos y archivos en soporte magnético, declaraciones oficiales y contabilidad; documentos de inscripción, afiliación, alta, baja, justificantes del abono de cuotas o prestaciones de Seguridad Social; documentos justificativos de retribuciones; documentos exigidos en la normativa de prevención de riesgos laborales y cualesquiera otros relacionados con las materias sujetas a inspección». Como ocurre en sede tributaria, el sujeto se ve también aquí compelido, bajo amenaza de sanción, a colaborar con el órgano inspector y no obstruir la labor de éste.

<sup>471</sup> Sobre la necesidad de autenticación *vid.* Sentencias del Tribunal Supremo de 6 de marzo de 1991, Fundamento de Derecho 1º (R.A. 1914); 778/1992, de 31 de marzo, Fundamento de Derecho 5º (R.A. 2544).

<sup>472</sup> «La autenticación de las fotocopias puede producirse de manera directa, bien sea reconociéndolas o ratificándolas aquella persona a quien las mismas afectan o perjudican, bien sea adverándolas el Secretario Judicial, o de manera indirecta, atendiendo a los signos externos que presenta la fotocopia (sellos, membretes, firmas, etc.), por haber sido elaborada y remitida por un organismo oficial o policial» (CLIMENT DURÁN, C., «La prueba documental en el proceso penal», *Poder Judicial*, núms. 41-42, 1996, pág. 262).

El Tribunal Supremo ha matizado el requisito de la autenticación de fotocopias como presupuesto de la virtualidad probatoria de las mismas en el proceso; de ahí nuestra reflexión. Nos remitimos a la Sentencia 1681/1993, de 3 de julio (R.A. 5868), cuyo Fundamento de Derecho 2.º reconoce credibilidad y efectos probatorios a las fotocopias de cierta documentación remitidas por la Policía:

“Es cierto que esta Sala [de lo Penal] ha dicho que, en fase probatoria las fotocopias simples y no reconocidas o averdadas de algún modo carecen de virtualidad (SS. 18 marzo y 27 octubre 1986). Pero esa afirmación no es absoluta, pues depende de la clase y forma de aportación a los autos del documento incorporado por fotocopia. En este caso, tras las reiteradas peticiones del Fiscal, el instructor incorporó a los autos fotocopias de sendos informes de análisis remitidos por el laboratorio de la Dirección Provincial en Cáceres de la Dirección General de Sanidad y Consumo, determinando que la sustancia de autos había dado en el análisis químico reacción positiva a la heroína y

otorgar valor probatorio a dichas copias en un proceso por delito contra la Hacienda Pública; y lo mismo cabría decir de los «listados de datos archivados en soportes informáticos» impresos a instancia de la Inspección en el transcurso de la fase preprocesal o grabados en soportes magnéticos<sup>473</sup>. La virtualidad probatoria de estos materiales y de las referencias a ellos que contenga la documentación inspectora, cuando la aportación de los mismos haya constituido declaración autoinculpatoria coactiva, atentaría contra los derechos fundamentales a no autoinculparse y a la presunción de inocencia<sup>474</sup>.

otro del mismo Centro trasladando el informe del análisis cuantitativo de dicha droga (la intervenida a la recurrente) el que determinaba una pureza del 18%. En autos obraba también el original de un informe analítico del espejo y tres navajillas, intervenidas también a la recurrente, que dio una reacción débilmente positiva a la heroína. Tanto este informe original como aquellas fotocopias, llegaron a los autos por la misma vía –remitidos por la Policía que ocupó los efectos e interesó los análisis– origen que debe despejar cualquier duda sobre la fuente y el carácter genuino de las fotocopias. El informe original, que la recurrente no discute, si bien no determinante por ser un mero indicio dada la debilidad de la reacción (debido a la escasez de la sustancia adherida a los objetos de que se obtuvo) sí es un elemento que corrobora el contenido de los otros informes en relación a la naturaleza de la sustancia ocupada. Por último, un mero cotejo visual de esos documentos revela que el membrete de los documentos originales y las fotocopias, el sello del Departamento oficial que en los mismos obra y la firma de todos ellos resultan coincidentes, así como su numeración de registro de laboratorio es correlativa (44, 45) todo lo que reafirma la credibilidad y efectos probatorios de las referidas fotocopias dubitadas.

Por ello, el Tribunal «a quo» estaba facultado para estimar, como estimó apreciando en conjunto la prueba, entre ella la de las fotocopias que el Ministerio Fiscal había propuesto como prueba documental para ser leída en el acto de la vista, que la sustancia ocupada en el Registro válidamente celebrado era heroína, droga que causa grave daño a la salud, sin vulnerar por ello la presunción de inocencia de la recurrente.”

Vid. asimismo Sentencias del Tribunal Supremo de 1574/1992, de 30 de junio, Fundamento de Derecho 1.º (R.A. 5698); 2465/1992, de 17 de noviembre, Fundamento de Derecho 3º (R.A. 9345).

<sup>473</sup> También el valor probatorio de los disquetes informáticos en el proceso penal requiere que se compruebe la autenticidad de los mismos (GIMENO SENDRA, V.; CONDE PUMPIDO TOURÓN, C.; GARBERÍ LLOBREGAT, J., *Los procesos penales. Comentarios a la Ley de Enjuiciamiento Criminal, con formularios y jurisprudencia*, Tomo 5, *op. cit.*, pág. 595).

<sup>474</sup> Se podría pensar que estamos ante un supuesto semejante al que plantea una confesión prestada en contra de la voluntad real del sujeto, es decir, bajo coacción.

[Queremos dejar constancia aquí del criterio de LÓPEZ BARJA DE QUIROGA (1989). Aunque este autor ha invocado la «confesión» en un supuesto distinto, consideramos que sus palabras resultan de interés en nuestra argumentación. Refiriéndose a aquellas escuchas telefónicas en las que «ningún engaño ha sido utilizado, ni la conversación se ha dirigido hábilmente hacia determinada cuestión inculpativa para el interlocutor», antes bien, «libremente se realizan esas manifestaciones inculpativas que son oídas mediante la escucha, por un tercero ajeno a la conversación» –LÓPEZ BARJA DE QUIROGA señala expresamente que dichas manifestaciones tienen lugar «libremente»; y, sin duda, esa nota de libertad está también presente en el caso que nos ocupa, esto es, por lo que respecta a los libros y documentos cuya existencia no sea preceptiva *ex lege*; cosa distinta es que la aportación de los mismos tenga carácter coactivo–, dicho autor afirma: «Existe un gran paralelismo entre este supuesto y aquel en el que se produce una confesión sin que previamente se haya informado al acusado de sus derechos. Negar la validez de un supuesto debe conducirnos a negarla en el otro. Se trata, sin duda, de una autoincriminación sin las mínimas garantías exigidas legalmente, por lo que el tema de su validez exige gran cautela. En términos generales, cabe –entendemos– admitir su inadmisión y con ello su expulsión del proceso». (Añade más adelante: “La inadmisibilidad de una «atípica prueba de confesión» como prueba de cargo no quiere decir que los datos obtenidos –reuniéndose los requisitos legales– no puedan ser utilizados para la consecución de la prueba directa o básica–”. En cuanto a las declaraciones obtenidas mediante engaño en este tipo de escuchas –«uno de los interlocutores es un policía, busca o trata mediante la conversación telefónica un relato de hechos inculpativos para su interlocutor»–, este jurista señala que «debe negarse toda validez y eficacia» a las mismas.) Vid. LÓPEZ BARJA DE QUIROGA, J., *Las escuchas telefónicas y la prueba ilegalmente obtenida*, Akal, Madrid, 1989, pág. 209.]

Hemos de decir que la declaración contenida en la contabilidad ha sido considerada por la doctrina clásica como una confesión extrajudicial y obligatoria, con valor probatorio ante los tribunales; sin embargo, en la actuali-

No podemos concluir este apartado sin abordar una última cuestión. Lo cierto es que si, como proponemos, en el transcurso de la fase preprocesal las actuaciones inspectoras se han de ver limitadas en aras del derecho a no autoincluirse, la Administración tributaria podría caer en la tentación de prolongar las actuaciones inspectoras «ordinarias», con el objetivo de evitar los obstáculos que la mencionada limitación traería consigo. Pues bien, para evitar esta posible práctica, abogamos por que se identifique documentalmente el momento preciso y el dato o datos concretos que hacen sospechar a la autoridad competente la posible existencia de delito o delitos contra la Hacienda Pública, de modo que fuera factible determinar eventuales retrasos («interesados») en la incoación de la fase preprocesal. RAMÍREZ GÓMEZ ha propuesto un mecanismo semejante para fiscalizar la remisión del expediente al Ministerio Fiscal. En definitiva, lo que sugerimos es que se adopte la *ratio* de este autor no sólo para determinar eventuales irregularidades en el paso del tanto de culpa, sino también para esclarecer si las actuaciones inspectoras ante posibles delitos contra la Hacienda Pública resultan contrarias al derecho a no autoincluirse.

«En todo caso –tiene escrito RAMÍREZ GÓMEZ–, el contribuyente tiene siempre la posibilidad de exigir al inspector que está desarrollando la comprobación, en cualquier momento del procedimiento, que haga constar en diligencia si en dicho momento aprecia la existencia de una conducta que pudiera ser constitutiva de delito. En caso de manifestación negativa la posterior remisión del expediente a la Jurisdicción penal sólo encontraría justificación en la aparición de nuevos datos lo que, de no ser así, sería un elemento de suma importancia en el desarrollo del procedimiento penal, así como, ante la posibilidad de exigir responsabilidad penal al funcionario por posible prevaricación.»<sup>475</sup>

dad un sector doctrinal considera que se trata de una declaración de conocimiento sobre hechos contables o contabilizables: no se «confiesa» sino que se «registra» (nos da noticia de todo ello, y se adhiere a este nuevo criterio VICENT CHULIÀ, F., *Introducción al Derecho mercantil*, Tirant Lo Blanch, Valencia, 2000, pág. 126). A pesar de que el «sustrato» o «plano conceptual» de la declaración de conocimiento, ciencia o verdad está presente en el asiento contable y en la confesión, quienes se han desmarcado de la doctrina clásica consideran que hay un factor que permite diferenciar ambos supuestos, y es que si bien las confesiones han de incluirse dentro de la «categoría de las declaraciones libres», los asientos contables constituyen un «supuesto típico de declaraciones obligatorias, en las cuales es factor esencial el principio de veracidad al que quedan sometidas». Vid. al respecto MARINA GARCÍA-TUÑÓN, A., *Régimen jurídico de la contabilidad del empresario*, op. cit., págs. 111 y ss. (especialmente, págs. 117-118). Pues bien, por lo que respecta a los libros y documentos en los que queda registrada la actividad empresarial o profesional cuya llevanza o cumplimentación no está prevista en la ley con carácter obligatorio, la nota de la voluntariedad configuraría el contenido de éstos como confesión extrajudicial.

<sup>475</sup> RAMÍREZ GÓMEZ, S., *El principio ne bis in idem en el ámbito tributario (Aspectos sustantivos y procedimentales)*, op. cit., pág. 149.

Tengamos presente, en esta línea de pensamiento, y por lo que respecta, en concreto, al trasvase de documentos del expediente comprobación e investigación al procedimiento sancionador, que CORDERO GARCÍA ha propuesto, en pro del respeto al artículo 24.2 de la Constitución, que si «fuese objeto de traslado documentación que pusiese de manifiesto el elemento subjetivo del tipo infractor, o de un elemento objetivo que no fuese necesario para la determinación de la deuda tributaria, se señalase el momento en el que se tuvo conocimiento de esta información y en qué circunstancias». Vid. CORDERO GARCÍA, J.A., «El derecho a no declarar contra sí mismo en el procedimiento sancionador tributario: contenido y ámbito de aplicación temporal», *Crónica Tributaria*, núm. 105, 2002, pág. 130.

La Memoria del Consejo para la Defensa del Contribuyente relativa al año 1998, publicada por la Secretaría de Estado de Hacienda, Propuesta 11/98, pág. 146, presenta como una posible vía de solución al problema del necesario equilibrio entre las grantías de los contribuyentes y la eficacia del procedimiento de comprobación e investigación, «delimitar con precisión en qué momento debe considerarse obtenida la *notitia criminis* por los inspectores actuarios, de forma tal que en cuanto surja el indicio razonable y concurren los elementos objetivos y subjetivos determinantes de la existencia de posible responsabilidad penal, se produzca la remisión de actuaciones y consiguiente suspensión del procedimiento administrativo».

C) LA RELACIÓN, A LA LUZ DEL DERECHO A NO AUTOINCRIMINARSE, ENTRE LOS PROCEDIMIENTOS INSPECTOR Y SANCIONADOR. INCIDENCIA SOBRE LA «FASE PREPROCESAL» Y EL EXPEDIENTE QUE SE REMITE AL MINISTERIO PÚBLICO O A LA JURISDICCIÓN PENAL

a) La confusión de los procedimientos de inspección y sancionador

a.1) La llamada «mixtificación» procedimental

Como es sabido, hasta que entra en vigor la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, las actuaciones inspectoras de comprobación e investigación correspondían simultáneamente a dos procedimientos tributarios diferentes: eran actuaciones instructoras del procedimiento de liquidación, y a la vez tenían ese mismo carácter instructor en el procedimiento para la imposición de sanciones tributarias<sup>476</sup>. Así pues, antes de que entrase en vigor la citada Ley, sólo era posible individualizar las actuaciones instructoras de ambos procedimientos tributarios en un plano estrictamente teórico<sup>477</sup>. La Ley Ge-

<sup>476</sup> A principios de los años noventa, CASADO OLLERO destacaba la función de policía fiscal del procedimiento de gestión tributaria («[...] un procedimiento –escribió– en el que se ejercitan no tanto potestades y funciones liquidatorias sino de policía fiscal, y dirigido a la investigación y fijación no sólo de hechos imposables sino de hechos –y conductas– determinantes de una sanción fiscal [...]»); *vid.* CASADO OLLERO, G., «Tutela jurídica y garantías del contribuyente en el procedimiento tributario», en AA.VV., *Estudios de Derecho tributario en Memoria de María del Carmen Bollo Arocena*, Universidad del País Vasco, Bilbao, 1993, págs. 160-161. TEJERIZO LÓPEZ afirmó por aquel entonces, si bien reconociendo el carácter una tanto exagerado de su aseveración: «(...) la Administración tributaria se ha convertido en una Policía tributaria». *Vid.* TEJERIZO LÓPEZ, J.M., «La reforma de la gestión tributaria», *op. cit.*, pág. 85.

<sup>477</sup> Remontándonos a los orígenes próximos de esta confusión procedimental, hemos de referirnos a la Disposición adicional séptima del Real Decreto 939/1986, de 25 de abril, por el que se aprueba el Reglamento General de la Inspección de los Tributos. La citada Disposición adicional dio una nueva redacción al artículo 7 del Real Decreto 2631/1985, de 18 de diciembre, sobre procedimiento para sancionar las infracciones tributarias:

«Cuando la Inspección de los Tributos haga constar en sus actas o diligencias acciones u omisiones constitutivas, en su caso, de infracciones tributarias simples o graves, el procedimiento para sancionar tales infracciones se ajustará a lo dispuesto en el Reglamento General de la Inspección de los Tributos para la tramitación de tales actas o diligencias.»

Con anterioridad a la reforma del procedimiento tributario sancionador llevada a cabo en 1998, se podía interpretar que el artículo 59.4 del Reglamento General de la Inspección de los Tributos pretendía albergar la regulación de un procedimiento sancionador auténtico, a propósito de aquellas diligencias que recogiesen acciones u omisiones presuntamente constitutivas de infracciones simples; sin embargo, como pusiera de manifiesto JUAN LOZANO, en estos casos existía también confusión procedimental. Por lo que respecta a la imposición de sanciones no consistentes en multa, dicha autora denunciaba que la fase de instrucción del expediente sancionador quedase diluida en la actividad de comprobación e investigación desarrollada por el funcionario proponente de la incoación del expediente sancionador. *Vid.* JUAN LOZANO, A.M.<sup>a</sup>, «Una propuesta para la articulación entre los procedimientos tributarios sancionadores y los desarrollados por los órganos de gestión e inspección en orden a la aplicación de los principios constitucionales», *Revista de Contabilidad y Tributación*, Centro de Estudios Financieros, núms. 173-174, 1997, págs. 17-22.

JUAN LOZANO señala como causa del desarrollo simultáneo de los procedimientos inspector y sancionador la «imbricación entre las funciones puramente inspectoras y la actividad represiva de la Administración Tributaria»; y es que, como ha dicho PÉREZ ROYO, «la aplicación de las sanciones tributarias ha sido considerada durante mucho tiempo como un elemento auxiliar de la Inspección tributaria» (PÉREZ ROYO, F., «Derecho tributario sancionador: sobre la naturaleza de sus instituciones y principios para su aplicación», *Jornadas sobre infracciones tributarias: aspectos administrativos y penales*, Centro de Estudios Judiciales, Cursos, Vol. 2, Ministerio de Justicia, Madrid, 1988, pág. 16). *Vid.* JUAN LOZANO, A.M.<sup>a</sup>, *La Inspección de Hacienda ante la Constitución*, *op.*

neral Tributaria de 2003 mantiene la separación de procedimientos «salvo renuncia del obligado tributario»<sup>478</sup>.

Se han invocado dos principios jurídicos para justificar la mixtificación de procedimientos<sup>479</sup>, en concreto el de eficacia administrativa y el de economía procesal; a ellos ha aludido LAGO MONTERO. A la vista del artículo 140 de la Ley General Tributaria de 1963, este autor se ha referido al artículo 103.1 de la Constitución: un «elemental principio de eficacia» aconseja que las «funciones investigadora-liquidadora-sancionadora» se concentren «en unos mismos órganos y a través de unos mismos procedimientos». Según LAGO MONTERO, si se considera que la potestad sancionadora es aneja a toda potestad administrativa de gestión del interés público, «no debe extrañar que los órganos gestores lo sean, a su vez, sancionadores, y máxime cuando de un órgano inspector se trata»; ni tampoco debe causar sorpresa «que ejerzan sus funciones, con arreglo a un saludable principio de economía procedimental, en un procedimiento unificado». Ahora bien, como este mismo autor ha señalado, son de «mayor calado» los argumentos que aconsejan la separación de procedimientos. «Y ello porque las funciones administrativas de investigación, liquidación y sanción son tres funciones administrativas distintas que no necesariamente tienen

---

*cit.*, págs. 351-352. Cuando LÓPEZ MOLINO se refiere a los motivos de la instrucción simultánea de los procedimientos de inspección y los de imposición de sanciones tributarias menciona en primer lugar la aludida «imbriación». —Alega, en segundo lugar, «un defecto de planteamiento en el análisis de las relaciones existentes entre el procedimiento de gestión y el procedimiento para la imposición de sanciones tributarias, que ha sido denunciado por el propio Tribunal Constitucional y que trae su causa *«en 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»* (STC 76/1990, de 26 de abril, Fundamento Jurídico Décimo)». LÓPEZ MOLINO apunta una tercera razón: «(...) la redacción dada por ciertas disposiciones reglamentarias a las actuaciones que deben seguirse en la tramitación de actas y diligencias». — *Vid.* LÓPEZ MOLINO, A. M<sup>º</sup>, «Articulación entre los procedimientos de inspección y los de imposición de sanciones tributarias (Disposición Final Segunda de la Ley 25/1995)», *Impuestos-I*, 1998, pág. 146.

ESEVERRI MARTÍNEZ se refiere, a mediados de los años noventa, a los motivos históricos que subyacen en la instrucción simultánea de los procedimientos de liquidación y sancionador. Para dicho autor, la Ley General Tributaria (de 1963) ha contribuido al fomento de esta situación; afirma que ya «en su propia estructura se advierte la confusión entre lo que es la deuda tributaria y lo que son las sanciones consecuencia de conductas tributarias antijurídicas». Asimismo alude este autor a las «tradicionales, pero injustificadas, razones de agilidad y simplicidad en el desarrollo del procedimiento tributario». Escribe: «La agilidad que debe inspirar el desarrollo de las actuaciones de la Administración no puede instrumentarse a costa de las garantías que asisten a los legitimados en el procedimiento y en el caso que nos ocupa, desde luego, la simultaneidad de las funciones liquidadoras y sancionadoras no queda justificada por razones de simplificación y por el hecho de que sea el mismo órgano administrativo el encargado de fijar los elementos del tributo y de calificar los ilícitos (...)» —ESEVERRI MARTÍNEZ, E., «Procedimiento de liquidación tributaria y procedimiento sancionador tributario», *Revista de Información Fiscal*, núm. 2, 1994, págs. 9-11; *Revista Técnica Tributaria*, núm. 28, 1995, págs. 75-76-.

<sup>478</sup> *Vid.* artículo 208 de dicha Ley.

<sup>479</sup> PONT I CLEMENTE utiliza el término «mixtificación» en su trabajo «Separación, en vía de comprobación e investigación por la Inspección tributaria, del procedimiento de liquidación respecto del procedimiento sancionador», *Revista Técnica Tributaria*, núm. 27, 1994, págs. 75 y ss.; asimismo en «El procedimiento sancionador tributario a la luz de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre», *op. cit.*, pág. 141. También utiliza este término JUAN LOZANO en su artículo «Una propuesta para la articulación entre los procedimientos tributarios sancionadores y los desarrollados por los órganos de gestión e inspección en orden a la aplicación de los principios constitucionales», *op. cit.*, págs. 3 y ss. (*vid.* pág. 24), y con CERVERA TORREJÓN y MAGRANER MORENO en «Análisis crítico del Reglamento por el que se desarrolla el régimen sancionador tributario (Real Decreto 1930/1998) (I)», *Quincena Fiscal*, núm. 20, 1998 (*vid.* pág. 18).

que cabalgar al unísono, desempeñadas por los mismos órganos ni exteriorizadas a través de los mismos procedimientos»<sup>480</sup>.

Por lo que respecta a las sanciones pecuniarias proporcionales, la mixtificación procedimental ha sido absoluta. Establecía el texto originario del artículo 49.2, letra e), del Real Decreto 939/1986, de 25 de abril, que en las actas, además de la regularización de las situaciones tributarias que los Actuarios estimasen procedente, éstos habían de consignar, cuando procediera, las infracciones tributarias que hubiesen apreciado, «incluyendo los intereses de demora y las sanciones pecuniarias aplicables, con especificación de los criterios para su graduación, y determinando la deuda tributaria debida por el sujeto pasivo, retenedor o responsable solidario». Como consecuencia de ello, las actuaciones de comprobación e investigación del procedimiento liquidatorio han sido, a la vez, actuaciones instructoras del procedimiento sancionador. Es más; hasta la reforma de 1998, la terminación de ambos procedimientos se confundía en un solo acto administrativo, dictado por el Inspector-Jefe correspondiente, conforme a lo dispuesto en el artículo 60 del citado Reglamento <sup>481</sup>.

El procedimiento para la imposición de sanciones pecuniarias fijas ha resultado, también, una entelequia: las actuaciones comprobadoras e investigadoras del procedimiento liquidatorio podían tener asimismo carácter represivo, si bien en ese caso, a diferencia de los supuestos de imposición de multas proporcionales, el Inspector-Jefe no ha sido el órgano competente para acordar e imponer tales sanciones<sup>482</sup>. Se aplicaba el artículo 59.4 del Real Decreto 939/1986, por el que se aprueba el Reglamento General de la Inspección de los Tributos (el Real Decreto 1930/1998, de 11 de septiembre, Disposición final primera, 3, modifica el artículo 59 del citado Reglamento):

«(...) cuando una diligencia recoja acciones u omisiones que puedan ser constitutivas de infracciones simples, si se hubiese extendido en presencia y con la firma del interesado o su representante entregándosele un ejemplar, en la misma diligencia se le comunicará que entendiéndose incoado el correspondiente expediente sancionador, dispone de un plazo de quince días después del tercero siguiente a la fecha de aquélla, para formular alegaciones ante la dependencia inspectora. En otro caso, se deberá comunicar al interesado la incoación del oportuno expediente para que, siempre pre-

---

<sup>480</sup> LAGO MONTERO, J. M.<sup>a</sup>, «Procedimiento sancionador separado del procedimiento de liquidación tributario. Reflexiones sobre el derecho a no autoinculparse», *XIX Jornadas Latino-Americanas de Direito Tributário*, Livro 2, *A Criminalização das Infracções Fiscais – Comunicações Técnicas*, Associação Fiscal Portuguesa, 1998, págs. 326-327, 329; *Impuestos-II*, 1999, págs. 1166-1168.

<sup>481</sup> Nos remitimos al artículo 7 del Real Decreto 2631/1985, de 18 de diciembre, sobre procedimiento para sancionar las infracciones tributarias (redacción dada a este precepto por la Disposición adicional séptima, 1, del Real Decreto 939/1986, de 25 de abril) –«Cuando la Inspección de los Tributos haga constar en sus actas o diligencias acciones u omisiones constitutivas, en su caso, de infracciones tributarias simples o graves, el procedimiento para sancionar tales infracciones se ajustará a lo dispuesto en el Reglamento General de la Inspección de los Tributos para la tramitación de tales actas o diligencias»–.

<sup>482</sup> Según el artículo 81.1, letra d), de la Ley General Tributaria de 1963, en la redacción dada a este precepto por la Ley 25/1995, de 20 de julio, la competencia para acordar e imponer sanciones tributarias consistentes en multa pecuniaria fija corresponde en la esfera central a los Directores generales del Ministerio de Economía y Hacienda y a los Directores de Departamento de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, y en la esfera territorial a los Delegados o Administradores de la citada Agencia, así como a los Delegados del Ministerio de Economía y Hacienda. (Vigente la redacción que el artículo 4 de la Ley 10/1985, de 26 de abril, dio al artículo 81 de la Ley General Tributaria, la competencia para acordar e imponer este tipo de sanciones correspondía en la esfera central a los Directores generales del Ministerio de Economía y Hacienda, y en la esfera territorial a los Delegados o Administradores de dicho Ministerio.)



via puesta de manifiesto del mismo, si lo desea, formule las alegaciones que estime convenientes en el plazo de quince días.

Dentro de los quince días siguientes al término del plazo para formular alegaciones, la Inspección elevará en su caso el expediente al órgano competente para imponer la sanción, consistente en multa pecuniaria fija, quien resolverá dictando el correspondiente acto administrativo.»

Ciertamente, a pesar de la referencia de este artículo a un expediente sancionador distinto del instruido a efectos liquidatorios, tampoco ha llegado a instaurarse un auténtico procedimiento para la imposición de sanciones pecuniarias fijas<sup>483</sup>.

Por lo que respecta a la imposición de sanciones no consistentes en multa, a pesar de que el artículo 81.2 de la Ley General Tributaria de 1963 ha exigido (a raíz de la redacción dada al citado artículo por la Ley 10/1985, de 26 de abril, artículo 4) un «expediente distinto e independiente del instruido para regularizar la situación tributaria del sujeto infractor e imponer las multas correspondientes»<sup>484</sup>, la separación procedimental se ha quedado en papel mojado: realmente no ha existido en la práctica un expediente sancionador caracterizado por las notas de distinción e independencia respecto del procedimiento de liquidación. La fase de instrucción del expediente sancionador se ha diluido en la actividad comprobadora e investigadora desarrollada con anterioridad a la incoación de dicho expediente<sup>485</sup>. Ahora bien, a raíz de la entrada en vigor de la Ley 25/1995 la potestad para

<sup>483</sup> (...) el artículo 59 del Reglamento General de Inspección –tiene escrito JUAN LOZANO– alude a la incoación independiente del expediente sancionador «al margen del procedimiento inspector», pero no existe un procedimiento unívoco desarrollado por los órganos de la Inspección sino que sus actuaciones se enmarcan en el procedimiento de liquidación –recogiendo las fases de comprobación y práctica de la liquidación definitiva– o bien se corresponden con el ejercicio de la función de obtención de información, cuya autonomía ha sido afirmada desde los propios Tribunales Económico-Administrativos y en la actualidad ya no es objeto de contestación (...)” –JUAN LOZANO, A.M<sup>a</sup>, «Una propuesta para la articulación entre los procedimientos tributarios sancionadores y los desarrollados por los órganos de gestión e inspección en orden a la aplicación de los principios constitucionales», *op. cit.*, pág. 20–.

<sup>484</sup> Se podía interpretar que el texto transcrito contenía una «referencia implícita» al procedimiento administrativo único para determinar la deuda tributaria e imponer sanciones consistentes en multa; *vid.* en este sentido ROLDÁN GARCÍA, J., «Actas de conformidad: Ilegalidad de las sanciones “presuntas” e ineficacia de la confesión de infracciones por el representante», *Gaceta Fiscal*, núm. 122, 1994, pág. 154.

El artículo 74 del Reglamento General de Inspección regulaba la tramitación de dicho expediente:

«1. Cuando los hechos y circunstancias recogidos en una diligencia o en un acta determinasen, a juicio de los actuarios, la imposición de sanciones no consistentes en multa por infracciones tributarias simples o graves, aquéllos propondrán la iniciación del expediente a que se refiere el apartado segundo del artículo 81 de la Ley General Tributaria, mediante moción dirigida al Inspector-Jefe, acompañada de testimonio de la diligencia o del acta extendida y de los demás antecedentes.

2. Si la misma Inspección fuese competente para imponer en su caso la sanción, de acuerdo con la letra d) del apartado primero del artículo 81 de la Ley General Tributaria, adoptará el acuerdo que proceda el Inspector-Jefe respectivo. En otro caso, la Inspección elevará por el conducto adecuado el expediente hasta el órgano competente para imponer la sanción.

3. En la tramitación del expediente por la Inspección se dará audiencia al interesado para que alegue cuanto considere conveniente a su derecho previa puesta de manifiesto del expediente si lo desea durante el plazo de quince días. La resolución del expediente de imposición de una sanción que no consista en multa sólo se realizará una vez firme el expediente administrativo del que se derive aquél.»

El Real Decreto 1930/1998, de 11 de septiembre, deroga este precepto.

(El artículo 4 del Real Decreto 2631/1985, de 18 de diciembre, se ocupaba del procedimiento para la imposición de sanciones no consistentes en multa.)

<sup>485</sup> *Id.* JUAN LOZANO, A.M<sup>a</sup>, «Una propuesta para la articulación entre los procedimientos tributarios sancionadores y los desarrollados por los órganos de gestión e inspección en orden a la aplicación de los principios constitucionales», *op. cit.*, págs. 17-19.

acordar e imponer sanciones tributarias no consistentes en multa en ningún caso correspondía a los órganos inspectores<sup>486</sup>.

### a.2) *El problema de la confusión de procedimientos a la luz del derecho a no autoinculparse*

Consecuencia de la mixtificación procedimental a la que nos referimos es que unas mismas actuaciones inspectoras han servido a la vez para liquidar y para imponer sanciones tributarias. Y ello a pesar de que los procedimientos liquidatorio y sancionador persiguen objetivos distintos, y los principios informadores de ambos «no son coincidentes»<sup>487</sup>. En efecto; «a través del procedimiento de liquidación lo que se propende es constatar la situación tributaria del sujeto pasivo, fijando después el importe de la obligación tributaria, mientras que a través del procedimiento sancionador lo que se persigue es la calificación de las conductas infractoras, la identificación del sujeto infractor y la graduación de la sanción en atención a la relevancia de la conducta»<sup>488</sup>. Por lo que respecta a los princi-

<sup>486</sup> Dispone el artículo 81.1 de la Ley General Tributaria de 1963, en la redacción que dio al mismo la Ley 25/1995, de 20 de julio:

«Las sanciones tributarias serán acordadas e impuestas por:

- a) El Gobierno, si consisten en suspensión del ejercicio de profesiones oficiales, empleo o cargo público.
- b) El Ministro de Economía y Hacienda o el órgano en quien delegue, cuando consistan en la pérdida del derecho a gozar de beneficios o incentivos fiscales cuya concesión le corresponda o de la posibilidad de obtener subvenciones o ayudas públicas o en la prohibición para celebrar contratos con el Estado u otros entes públicos.
- c) Los Directores generales del Ministerio de Economía y Hacienda y los Directores de Departamento de la Agencia Estatal de Administración Tributaria en la esfera central y los Delegados especiales de dicha Agencia en la esfera territorial si consisten en la pérdida del derecho a gozar de beneficios o incentivos fiscales, salvo lo dispuesto en la letra anterior.

(...»

(El texto originario fue modificado por la Ley 10/1985, de 26 de abril. En su anterior redacción este precepto establecía:

«Las sanciones tributarias serán acordadas e impuestas por:

- a) El Gobierno, si consisten en suspensión del ejercicio de profesiones oficiales.
- b) El Ministro de Economía y Hacienda o el órgano en quien delegue, cuando consistan en la pérdida del derecho a gozar de beneficios o incentivos fiscales cuya concesión le corresponda o de la posibilidad de obtener subvenciones públicas o de crédito oficial o en la prohibición para celebrar contratos con el Estado u otros entes públicos.
- c) Los Directores generales del Ministerio de Economía y Hacienda en la esfera central y los Delegados o Administradores del mismo Ministerio en la esfera territorial, si consisten en multa pecuniaria fija o en la pérdida del derecho a gozar de beneficios o incentivos fiscales cuya concesión les corresponda.
- d) Los órganos que deban dictar los actos administrativos por los que se practiquen las liquidaciones provisionales o definitivas de los tributos o, en su caso, de los ingresos por retenciones a cuenta de los mismos, si consisten en multa pecuniaria porcentual o pérdida del derecho a gozar de situaciones, beneficios o incentivos fiscales que no requieran para su disfrute declaración o reconocimiento previos.»)

<sup>487</sup> ESEVERRI MARTÍNEZ ha utilizado esta expresión para dar a entender que «además de los criterios que rigen en el proceder de los órganos de la Administración, principios como el de presunción de inocencia, el derecho a la prueba, a no confesarse culpables, o a no declarar contra sí mismos, son de estricta aplicación en el ámbito del procedimiento sancionador tributario por lo que el comportamiento de los órganos que lo instruyen debe estar condicionado por el respeto y garantía de esos principios procesalistas, además, de los que resultan ser comunes al desarrollo de cualquier procedimiento administrativo» (ESEVERRI MARTÍNEZ, E., «Procedimiento de liquidación tributaria y procedimiento sancionador tributario», *Revista de Información Fiscal*, núm. 2, 1994, págs. 8-9; *Revista Técnica Tributaria*, núm. 28, 1995, págs. 73-74).

<sup>488</sup> ESEVERRI MARTÍNEZ, E., «Procedimiento de liquidación tributaria y procedimiento sancionador tributario», *Revista de Información Fiscal*, núm. 2, 1994, pág. 9; *Revista Técnica Tributaria*, núm. 28, 1995, pág. 74.

pios informadores, en el procedimiento tributario sancionador rigen (aunque con ciertos matices) los del orden penal; en concreto, los derechos del artículo 24.2 de la Constitución a no autoinculparse y a la presunción de inocencia. Pero estos derechos serían, en principio, ajenos al procedimiento de liquidación y, por lo tanto, no habrían de extenderse al mismo. Los efectos jurídicos en cada uno de esos órdenes y las garantías que, en ellos, han de demandarse para los obligados tributarios deben estar delimitados; por lo que resulta «extremadamente peligroso» que ambos procedimientos, liquidatorio y sancionador, se confundan<sup>489</sup>.

La mixtificación de procedimientos ha determinado, asimismo, que las inspecciones estuvieran informadas por el principio inquisitivo (el carácter inquisitivo del procedimiento inspector tiene su raíz en la naturaleza de procedimiento sancionador), y por una presunción de irregularidad en el cumplimiento de las obligaciones tributarias. El procedimiento sancionador se iniciaba con la comprobación misma, sin que existiera indicio alguno de infracción; ello determinaba el carácter inquisitivo de las actuaciones, e implicaba «un presupuesto no declarado»: una «presunción de irregularidad» que se extendía a todos aquellos que hubieran «realizado, para con la Hacienda Pública, una declaración-autoliquidación»<sup>490</sup>.

Señalaba PONT I CLEMENTE, a mediados de los años noventa, en relación con la problemática planteada por la mixtificación procedimental:

«(...) 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 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 al 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.»<sup>491</sup>

<sup>489</sup> LÓPEZ MARTÍNEZ advertía de ello en 1994, para que se tuviera en cuenta «de lege ferenda» («El procedimiento de la Inspección Tributaria a través de su Reglamento General», *Revista de Información Fiscal*, núm. 4, 1994, págs. 77-78). Dicho autor y GÓMEZ CABRERA se refieren en 1995 a la aplicación de los principios penales al orden administrativo sancionador, como «correcta y deseable», pero «peligrosa y contaminadora al instruirse éste en el curso del procedimiento de liquidación» –LÓPEZ MARTÍNEZ, J.; GÓMEZ CABRERA, C., «La judicialización del procedimiento de inspección y las posibilidades de actuación de los inspectores jefes ante las propuestas de liquidación de las actas (Análisis crítico de la Sentencia del TSJ de Galicia de 18 noviembre 1993)», *Jurisprudencia Tributaria*, Tomo III, 1995, págs. 1263-1264–. En enero de 1994, CAYÓN GALIARDO había mostrado cierta inquietud ante la confusión procedimental existente; nos remitimos al trabajo de este autor «Jurisprudencia y reforma de nuestro derecho sancionador tributario», *Revista Técnica Tributaria*, núm. 24, 1994, págs. 170 y ss.

<sup>490</sup> Vid. GARCÍA AÑOEROS, J., «Los poderes de comprobación, la actividad de liquidación y la discrecionalidad de la Administración Financiera», *op. cit.*, págs. 617-618.

<sup>491</sup> Cfr. PONT I CLEMENTE, J.F., «Separación, en vía de comprobación e investigación por la Inspección tributaria, del procedimiento de liquidación respecto del procedimiento sancionador», *op. cit.*, pág. 80. El autor emplea estos mismos términos en su trabajo «El procedimiento sancionador tributario a la luz de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre», *op. cit.*, pág. 141.

A juicio de algunos, la superposición de procedimientos no planteaba problemas desde el punto de vista de las garantías constitucionales. Vid. GARCÍA BERRO, F., *Los procedimientos tributarios y la Ley 30/1992 desde la*

A primera vista puede resultar lógico que la aplicación del derecho a no declarar contra sí mismo y a no confesarse culpable se limite al ámbito estrictamente sancionador. Ahora bien, esta postura parece no tomar en consideración el hecho de que no sea posible determinar a priori si el material aportado por los obligados tributarios, bajo coacción, al órgano inspector tendrá únicamente relevancia liquidatoria, o si la tendrá también en el ámbito sancionador<sup>492</sup>.

### a.3) Posturas doctrinales frente a la posible autoinculpación del obligado tributario

Se han aportado soluciones conceptuales a la tensión dialéctica entre los citados derechos del artículo 24.2 de la Constitución y el deber de contribuir consagrado en su artículo 31.1; los pronunciamientos de la doctrina científica sobre esta cuestión responden a concepciones diversas<sup>493</sup>. Puesto que no se ha logrado todavía zanjar el problema del equilibrio entre ambos preceptos, estas corrientes doctrinales a las que aludimos constituyen una referencia inexcusable. Considérese al respecto que el artículo 78.1, letra f), de la Ley General Tributaria de 1963 ha tipificado como infracción simple «la resistencia, excusa o

---

*nueva perspectiva de la Ley 1/1998, de derechos y garantías de los contribuyentes, op. cit.* (nos remitimos a la págs. 241-242); DEL PASO BENGÓA, J.M.<sup>4</sup>; JIMÉNEZ JIMÉNEZ, C., *Derechos y Garantías del Contribuyente. Comentarios a la Ley 1/1998, op. cit.* (vid. pág. 395).

<sup>492</sup> Se podría pensar que el Tribunal Constitucional olvida la doble naturaleza de las actuaciones inspectoras de comprobación e investigación en su Sentencia 76/1990, de 26 de abril, que resuelve el recurso y cuestiones de inconstitucionalidad suscitados frente a determinados preceptos de la Ley General Tributaria, en la redacción dada a los mismos por la Ley 10/1985. Vid. en este sentido TEJERIZO LÓPEZ, J.M., «El principio de tutela judicial efectiva y los procedimientos tributarios», *op. cit.*, pág. 279; SOLER ROCH, M<sup>4</sup>. T., «Deberes tributarios y derechos humanos», *op. cit.*, págs. 112-113; PALAO TABOADA, C., «Lo «blando» y lo «duro» del Proyecto de Ley de derechos y garantías de los contribuyentes», *op. cit.*, págs. 31-32; JUAN LOZANO, A. M<sup>4</sup>., «Una propuesta para la articulación entre los procedimientos tributarios y sancionadores y los desarrollados por los órganos de gestión e inspección en orden a la aplicación de los principios constitucionales», *op. cit.*, pág. 27; LÓPEZ DÍAZ, A., «El derecho a no autoinculparse y a no declarar contra sí mismo en el procedimiento sancionador en materia tributaria», en *XIX Jornadas Latino-Americanas de Direito Tributário*, Livro 2, *A Criminalização das Infracções Fiscais – Comunicações Técnicas*, Associação Fiscal Portuguesa, 1998, págs. 136-137; o en GARCÍA NOVOA, C.; LÓPEZ DÍAZ, A. (Coords.), *Temas de Derecho penal tributario*, Marcial Pons, Madrid-Barcelona, 2000, págs. 66-68; SIMÓN ACOSTA, E., «Derechos Humanos y Tributación», *op. cit.*, págs. 316-317.

Según RODRÍGUEZ VINDAS, con la situación avalada por la Sentencia 76/1990 «salvaguardar a plenitud las garantías y principios del Derecho Penal en el procedimiento sancionador tributario, dando simultáneo cumplimiento al mandato del artículo 31.1 de la CE, a través del procedimiento inspector, es una misión prácticamente imposible» (RODRÍGUEZ VINDAS, R.L., «Aproximación a los matices establecidos por la jurisprudencia constitucional en torno a la aplicación de los principios y garantías del orden penal en el ámbito sancionador tributario», *op. cit.*, pág. 64).

<sup>493</sup> A ellas se han referido AGUALLO AVILÉS, A.; GARCÍA BERRO, F., «Deber de colaborar con la Administración Tributaria y derecho a no autoincriminarse: un conflicto aparente», *op. cit.*, págs. 81 y ss. Estos autores, por su parte, consideran que no existe colisión entre el deber de colaborar con la Administración tributaria y el derecho a no autoinculparse (*op. cit.*, págs. 113 y ss.).

GARCÍA IZQUIERDO ha señalado que «al menos» caben dos soluciones: «o bien se suprimen las sanciones por incumplimiento del deber de colaboración de aportar datos o documentación, o bien se advierte y permite al obligado tributario a acogerse a su derecho de no declarar ni aportar datos o documentos que luego puedan ser utilizados en su contra» (GARCÍA IZQUIERDO, S., «Comentarios al nuevo procedimiento sancionador tributario», *Revista de Contabilidad y Tributación*, Centro de Estudios Financieros, núm. 190, 1999, pág. 13).

negativa a las actuaciones de la Administración», y que el artículo 203 de la nueva Ley contempla la «infracción tributaria por resistencia, obstrucción, excusa o negativa a las actuaciones de la Administración tributaria».

La complejidad del problema se pone de manifiesto en las palabras del profesor RODRÍGUEZ BEREIJO:

«Las garantías jurídicas del contribuyente frente a las potestades administrativas que se despliegan con ocasión de la gestión de los tributos en los procedimientos de comprobación e inspección de hechos imponible para la determinación de la base imponible mediante la correspondiente liquidación, que sin duda hay que defender vigorosamente, no pueden (...) llevarse hasta tal extremo (con invocación extensiva, incluso, de las garantías propias del proceso penal como: [...] el derecho a la presunción de inocencia y el derecho a no “autoinculparse” o a declarar contra sí mismo...) de que resulte “virtualmente imposible la labor de comprobación de la veracidad de las declaraciones de los contribuyentes a la Hacienda Pública y, en consecuencia, dejar desprovisto de toda garantía y eficacia el deber tributario que el artículo 31.1 de la Constitución consagra; lo que impediría una distribución equitativa al sostenimiento de los gastos públicos en cuanto bien constitucionalmente protegido” (STC 76/1990, FJ 10º).»<sup>494</sup>

<sup>494</sup> Cfr. RODRÍGUEZ BEREIJO, A., Prólogo a la obra de ZORNOZA PÉREZ, J.J., *El sistema de infracciones y sanciones tributarias (Los principios constitucionales del derecho sancionador)*, Prólogo cit., pág. 17.

ZORNOZA PÉREZ se ha desmarcado de quienes, directa o indirectamente, reclaman la aplicación de las garantías del artículo 24 de la Constitución al procedimiento tributario de gestión (considera que, «pese al parecer de cierta doctrina», con la Sentencia 76/1990 se puede dar por concluido definitivamente el debate sobre esta cuestión) –vid. ZORNOZA PÉREZ, J.J., *El sistema de infracciones y sanciones tributarias (Los principios constitucionales del derecho sancionador)*, op. cit., págs. 159 y ss.–. A esta corriente doctrinal pertenece también JUAN LOZANO. Vid. de dicha autora «Una propuesta para la articulación entre los procedimientos tributarios sancionadores y los desarrollados por los órganos de gestión e inspección en orden a la aplicación de los principios constitucionales», op. cit., págs. 41 y ss.; «La separación del procedimiento de comprobación y liquidación y el procedimiento tributario sancionador», *Crónica Tributaria*, núm. 105, 2002, págs. 135-136; y con CERVERA TORREJÓN y MAGRANER MORENO, «Análisis crítico del Reglamento por el que se desarrolla el régimen sancionador tributario (Real Decreto 1930/1998) (II)», *Quincena Fiscal*, núm. 21, págs. 14 y ss. Ésta sería, asimismo, la orientación de FUSTER ASENSIO, C., *El Procedimiento Sancionador Tributario*, op. cit., págs. 249 y ss. Hemos de señalar que ZORNOZA PÉREZ, JUAN LOZANO, CERVERA TORREJÓN, MAGRANER MORENO o FUSTER ASENSIO han invocado el principio de adecuación al fin para articular la relación entre los procedimientos tributarios de liquidación y sancionador, esto es, abogan por que en cada uno de ellos se realicen solamente aquellas actuaciones que sean necesarias para lograr la finalidad que al procedimiento en cuestión le es propia.

[La mención al principio de adecuación al fin nos lleva a recordar que, en Italia, la finalidad perseguida por el «Órgano ispettivo» ha venido marcando la pauta en la aplicación o no de las garantías penales; nos referimos en concreto a la «Guardia di finanza», que, además de tener la condición de policía tributaria, está dotada de las funciones de «polizia giudiziaria» «Ciò, però –tiene escrito STUFANO–, si verifica soltanto quando l’organo procedente sia la Guardia di finanza in quanto dotata, oltre che della qualifica di polizia tributaria, anche delle funzioni di polizia giudiziaria; mentre, per gli Uffici finanziari è escluso il diretto compimento di atti volti ad assicurare le fonti di prova, ad eccezione dell’obbligo di denuncia, di cui all’art. 331 c.p.p.». Vid. STUFANO, S., *La tutela del contribuente nelle indagini tributarie*, IPSOA, Milano, 1997, pág. 133. Vid. también KOSTORIS, R.E., diretto da Amodio, E.; DOMINIONI, O., *Commentario del nuovo Codice di Procedura Penale*, Giuffrè, Milano, 1990, pág. 80.

Ahora bien, señalaba NOBILI, al hilo de la Sentencia 122/74 de la Corte Constitucional, la dificultad que podría entrañar distinguir, a priori, entre actos de «polizia amministrativa» y de «polizia giudiziaria». Leemos en «Atti di polizia amministrativa utilizzabili nel processo penale e diritto di difesa: una pronuncia marcatamente innovativa», *Il Foro Italiano*, 1984, Parte I-1, pág. 377:

“Nella sentenza 122/74 (relativa alle perquisizioni ex art. 33 e all’ispezione tributaria –verifiche ricerche– ex art. 35 l. n. 4 del 1929) la corte, con piú d’un pizzico di utopia, ritenne nettamente distinguibili gli atti di polizia giudiziaria (preordinati ad accertamenti d’illecito tributario penale) e quelli a finalità meramente amministrativa.

Un sector doctrinal defiende que la garantía que nos ocupa ha de aplicarse al procedimiento inspector. Destacamos las posturas de FALCÓN Y TELLA y de PALAO TABOADA; éste último ha escrito:

«El deber de colaboración en el procedimiento de liquidación debe cesar –y, por tanto, debe dejar de ser sancionable la negativa a prestar la colaboración– desde el momento en que surja el riesgo de incriminación. Como la apreciación de esta circunstancia no puede quedar a la decisión del órgano administrativo, el contribuyente podrá rehusar en cualquier momento su colaboración. La deuda tributaria deberá determinarse entonces con los datos obtenidos hasta ese momento por la Administración, recurriendo, si fuera necesario, a la estimación indirecta. Ésta no debe tener carácter sancionador: lo contrario supondría utilizarla como medio de coacción contra el contribuyente; pero éste asume el riesgo del error en su perjuicio que este método de determinación de la base puede originar. En efecto, como se ha dicho acertadamente, no es función del principio *nemo tenetur* eliminar toda posible consecuencia perjudicial del rechazo de la colaboración, sino únicamente la utilización de la consecuencia negativa como medio de coacción. Hay que reconocer, sin embargo, que aquí existe un riesgo de transgresión solapada del principio. Por otra parte, la determinación de la deuda tributaria evadida mediante estimación indirecta no excluye la imposición de sanciones administrativas, como ha declarado abundante jurisprudencia; lo contrario supondría hacer de peor condición al infractor que posteriormente colabora con la Administración que a aquél que se niega a ello.»<sup>495</sup>

Ma all'esclusione di un vizio d'illegittimità si pervenne espresamente in base a un perentorio assunto: i diritti della difesa possono *non* essere assicurati, perché quegli atti perseguono scopi (ed hanno un ambito di utilizzazione) meramente amministrativi (tributari).

Da ciò almeno una conseguenza, già accolta nella decisione 122/74 (oltre che nella 56/73, § 6 e, per altro, desumibile dal criterio *pur limitativo* della sentenza 149/69): «quando gli ufficiali di polizia tributaria operano ai fini della persecuzioni di reati e compiono perquisizioni, essi agiscono come ufficiali di polizia giudiziaria e devono rispettare (...) le garanzie di cui agli art. 304 *bis*, *ter* e *quater* c.p.p.».

In altri termini: se tali organi intervengono (di propria iniziativa o non; è irrilevante), in presenza di un indizio di reato, non è dubbio che compiano attività preistrutturata (quale che ne sia la denominazione), da svolgere con rispetto delle garanzie previste dal codice di procedura penale e imposte dalla Costituzione.”

Y continúa NOBILI:

“(...) frequenti casi (non posti in luce dalla citata sentenza 122/74) in cui l'atto della polizia tributaria – al momento del suo estrinsecarsi – risulti, per così dire, «a finalità mista» (...)

La sentenza 122/74 conteneva una implicita presa di posizione rilevante e di non piccolo conto anche a tale particolare proposito: i diritti difensivi furono esclusi sul presupposto che quelle «risultanze» avessero un fine *meramente* amministrativo-tributario. Perciò solo una limitata utilizzabilità (in sede amministrativa) giustifica – secondo la corte – l'esclusione del contraddittorio. Ma quella stessa pronuncia del 1974 – proprio per la sua (irrealistica) premessa di una chiara distinzione, *a priori*, fra atti di polizia amministrativa e di polizia giudiziaria – di per sé non risulterebbe stringente e conclusiva, in ordine appunto alle operazioni che abbiamo cercato di definire «a carattere o finalità mista.»”]

Por su parte, GARBERÍ LLOBREGAT justifica que el deber de contribuir prevalezca frente al derecho a no autoinculparse; invoca el principio de proporcionalidad: «(...) se ha de consentir el sacrificio de un derecho fundamental en beneficio de otro o del cumplimiento de una obligación constitucional –ha escrito refiriéndose a la Sentencia 76/1990–, cuando el mismo sea proporcionado a la finalidad perseguida y no exista una medida alternativa manifiestamente menos gravosa». Vid. GARBERÍ LLOBREGAT, J., «Derechos fundamentales de incidencia penal y procesal en la sentencia del Pleno del Tribunal Constitucional de 26 de abril de 1990, sobre constitucionalidad de determinados preceptos de la Ley General Tributaria», *op. cit.*, págs. 218-219. Sin embargo, TEJERIZO LÓPEZ ha escrito: «No me parece correcto que el deber de tributar *ex* artículo 31.1 CE sea el supremo valor constitucional a defender, ante el que el TC llegue a decir incluso que justifica la imposición de limitaciones legales al ejercicio de los derechos individuales» (TEJERIZO LÓPEZ, J.M., «El principio de tutela judicial efectiva y los procedimientos tributarios», *op. cit.*, pág. 278).

<sup>495</sup> Vid. PALAO TABOADA, C., “Lo «blando» y lo «duro» del Proyecto de Ley de derechos y garantías de los contribuyentes”, *op. cit.*, pág. 33. FENELLÓS PUIGCERVER ha suscrito la «solución de futuro» de PALAO –FENELLÓS

(Próxima a PALAO, SESMA SÁNCHEZ, en aras del artículo 24.2 de la Constitución, ha propuesto una reforma normativa que contenga los siguientes puntos:

«1. Los contribuyentes tienen derecho a ser informados al inicio de cualesquiera actuaciones de comprobación e investigación llevadas a cabo por órganos de la Administración tributaria acerca del riesgo de autoinculpación de su colaboración.

2. Cuando la negativa a colaborar de los contribuyentes en la averiguación y comprobación de las obligaciones tributarias impida la comprobación o investigación de su situación tributaria, podrá acordarse de forma motivada la aplicación del régimen de estimación indirecta.

3. La invocación del riesgo de autoinculpación como consecuencia del deber de colaboración durante un procedimiento de comprobación e investigación impedirá la respectiva sanción por infracción del deber de colaboración solamente cuando existan evidencias reales y apreciables de autoincriminación respecto de datos, documentos, facturas o registros concretos. A estos efectos, el órgano que esté practicando la comprobación o inspección lo pondrá en conocimiento de los órganos sancionadores a fin de que, en un plazo no superior a un mes, se pronuncien al respecto.

4. Podrán incorporarse al expediente sancionador todos los datos, pruebas y documentos obtenidos durante el procedimiento de comprobación e inspección sin perjuicio de que, en todo caso, el órgano sancionador quede obligado a probar la culpabilidad del sujeto infractor.»<sup>496</sup>)

PUIGSERVER, V., *El Estatuto del Contribuyente (Comentarios a la Ley 1/98 de 26 de febrero, de derechos y garantías de los contribuyentes)*, op. cit., pág. 391–.

Resultan asimismo de gran interés las palabras de PONT I CLEMENTE: «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 el 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 [si el contribuyente circunscribe su silencio a aquellas cuestiones que impliquen su incriminación no podrá entenderse que no está colaborando a la determinación de la deuda tributaria], ni en el orden sancionador [la no colaboración como tal no podrá ser sancionada, dado que no incumple la norma quien ejerce un derecho]» (PONT I CLEMENTE, J.F., «Separación, en vía de comprobación e investigación por la Inspección tributaria, del procedimiento de liquidación respecto del procedimiento sancionador», op. cit., pág. 80).

Vid. también MESTRE DELGADO, E., *La Defraudación Tributaria por Omisión*, op. cit., págs. 135-136; ESCRIBANO LÓPEZ, F., «El procedimiento tributario tras la reforma de la LGT», *Quincena Fiscal*, núm. 10, 1996, pág. 13; SOLER ROCH, M.ª T.; ALIAGA AGULLÓ, E., «La configuración autónoma del procedimiento sancionador en materia tributaria», *XIX Jornadas Latino-Americanas de Direito Tributário*, Livro 2, *A Criminalização das Infracções Fiscais – Comunicações Técnicas*, Associação Fiscal Portuguesa, 1998, págs. 435-438; SOLER ROCH, M.ª T., Capítulo 35 «Procedimiento separado», en AA.VV., *Comentarios a la Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes*, Centro de Estudios Financieros, s/l, 1999, págs. 600-601; SERRANO ANTÓN, F., Capítulo 28 «Información al inicio de las actuaciones de comprobación e investigación», op. cit., pág. 455; LAGO MONTERO, J.M.ª, «Procedimiento sancionador separado del procedimiento de liquidación tributario. Reflexiones sobre el derecho a no autoinculparse», *XIX Jornadas Latino-Americanas de Direito Tributário*, Livro 2, *A Criminalização das Infracções Fiscais – Comunicações Técnicas*, Associação Fiscal Portuguesa, 1998; *Impuestos-II*, 1999 –vid. págs. 353 y 1189, respectivamente–.

CORDERO GARCÍA, por su parte, en «El derecho a no declarar contra sí mismo en el procedimiento sancionador tributario: contenido y ámbito de aplicación temporal», op. cit., considera admisible que el contribuyente pueda negarse a presentar la información solicitada en el transcurso de las actuaciones de comprobación e investigación, si de dicha información «se deduce que se está instruyendo un procedimiento sancionador», aunque éste no se haya iniciado formalmente; ahora bien, a juicio de dicho autor, para evitar conductas tendentes a obstruir o dificultar la actuación inspectora, se podría exigir que el sujeto motivase su negativa a aportar información (vid. pág. 127).

<sup>496</sup> SESMA SÁNCHEZ, B., «La separación de los procedimientos tributarios de comprobación y sancionador», pág. 5, *Jornadas de Técnica Tributaria Aplicada. La separación de los procedimientos tributarios de comprobación y sancionador* (Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 29 de noviembre de 2001).

Considera FALCÓN Y TELLA en el año 1995<sup>497</sup> que «a quien no enseña los libros o se niega a facilitar algún dato, informe o antecedente con trascendencia tributaria, para él mismo o para terceros, se le podrá tratar como si no llevara libros o no conservara la información de que se trate, con la consiguiente imposición de sanciones por las infracciones simples cometidas». Si fuera necesario, se determinaría la renta o el importe de la defraudación a través de una estimación indirecta. «Técnicamente ello supone simplemente que la Administración no tiene derecho a obtener la documentación en poder del sujeto pasivo (...) y que éste puede legítimamente negarse a entregar dicha documentación, pero arrojando con ello la sanción correspondiente al incumplimiento de los deberes formales y materiales que ésta conducta supone. En el bien entendido que nunca la sanción por dejar de atender un requerimiento puede ser superior a la que correspondería en caso de que no se conservara el documento o dato requerido». Este autor considera incompatibles con el artículo 6 del Convenio Europeo para la Protección de los Derechos Humanos y de las Libertades Fundamentales, y por ende con el artículo 24 de la Constitución, los artículos 78.1.f) y 82.1.b) de la Ley General Tributaria de 1963, así como también el artículo 142.3 del mismo cuerpo legal, «salvo que se interprete correctivamente» –el artículo 78.1.f) tipifica como infracción simple la resistencia, excusa o negativa a las actuaciones de la Administración; el 82.1.b) prevé la graduación de las sanciones, cuando concurren tales circunstancias; y el artículo 142.3 de esta misma Ley autoriza la adopción de medidas cautelares para impedir que desaparezca, se destruya o altere la documentación del sujeto pasivo a que se refieren los dos párrafos anteriores y «cualquier otro elemento de prueba relevante para la determinación de la deuda tributaria»<sup>498</sup>. Considera preciso, asimismo, «reconducir al apartado 5 del art. 83 de la Ley General Tributaria [de 1963] las conductas recogidas actualmente en el apartado 7 de dicho precepto»; y declara que su propuesta «supone también la nulidad de pleno derecho de los arts. 11.1.d), 13.1.c) y 16 del RD 2631/1985 (en cuanto no se hayan visto ya derogados por la Ley 25/1995)»<sup>499</sup> –como es

<sup>497</sup> Vid. FALCÓN Y TELLA, R., «Un giro trascendental en la jurisprudencia del Tribunal de Estrasburgo con incidencia inmediata en el procedimiento inspector: el derecho a no declarar», *op. cit.*, págs. 5 y ss.

<sup>498</sup> Parece implícita en el trabajo de FALCÓN Y TELLA de 1995 al que nos referimos la necesidad de que se *deroguen* tales artículos, como parte de la reforma normativa que propone el autor; no pensamos que FALCÓN Y TELLA haya creído o crea en una eventual declaración de inconstitucionalidad de dichos preceptos. Sobre la base de las consideraciones de este autor, la inconstitucionalidad se podría plantear en los siguientes términos: o como vicio de los preceptos relativos a la tipificación y sanción de la negativa, resistencia o excusa a la actuación de los órganos inspectores, si se mantiene la virtualidad sancionadora de los datos obtenidos en el procedimiento inspector; o, por el contrario, como vicio de los preceptos que amparan dicha virtualidad sancionadora, si se mantiene la tipificación y sanción de la negativa, resistencia o excusa a la actuación de los órganos inspectores. (Como es sabido, el legislador de 1998 pone fin a la mixtificación procedimental; pero prevé que en el procedimiento sancionador puedan ser tenidos en cuenta «datos, pruebas o circunstancias» obtenidos en las actuaciones inspectoras de comprobación e investigación –*vid.* artículo 34.2 de la Ley 1/1998–.) A nadie se le escapa que ninguno de estos dos planteamientos permite tachar, en rigor, de inconstitucionales las normas a las que se refieren; y es que, consideradas en sí mismas, dichas normas no contravienen el artículo 24 de nuestra Carta Magna: la supuesta inconstitucionalidad de unas dependería de la vigencia o no de las otras (en concreto, la «inconstitucionalidad» de las normas relativas a la tipificación y sanción de la negativa, resistencia o excusa a la actuación de los órganos inspectores dependería de la vigencia de las normas determinantes de la mixtificación procedimental o, superada ésta –como es el caso, al menos teóricamente, en la actualidad–, dependería de la vigencia de las normas que amparan la trascendencia sancionadora de los datos aportados por el obligado tributario en el procedimiento inspector; y viceversa).

<sup>499</sup> Esta afirmación encuentra su apoyo en el artículo 62 de la Ley 30/1992, que prevé (y preveía con anterioridad a la reforma introducida por la Ley 4/1999, de 13 de enero, artículo primero, 18) la nulidad de pleno derecho de aquellas disposiciones administrativas que vulneren la Constitución, las leyes u otras disposiciones ad-



sabido, el Decreto 1930/1998, de 11 de septiembre, que desarrolla el régimen sancionador tributario, deroga el Real Decreto 2631/1985, de 18 de diciembre, al que se refiere FALCÓN-, e «implica, entre otras cosas, al menos la necesidad de revisar en profundidad los arts. 36 y ss. del Reglamento de Inspección, relativos a las facultades del actuario, y en particular el art. 41». Ahora bien, «si se estimara imprescindible extender la obligación de proporcionar cuantos documentos y datos con trascendencia tributaria se soliciten al procedimiento inspector, ello también sería perfectamente posible sin vulnerar el derecho consagrado en el art. 24 de la Constitución; pero en tal caso necesariamente el procedimiento inspector debería separarse totalmente del procedimiento para la imposición de sanciones, asegurando plenamente que los datos facilitados por el sujeto pasivo en el primero, a efectos de liquidación, no pudieran ser usados en el segundo, lo que entre otras cosas exigiría atribuir la competencia a órganos distintos». Dicho autor ha invocado las Sentencias del Tribunal Europeo de Derechos Humanos *Funke y Bendenoun*<sup>500</sup>.

Por último, algunos autores han considerado que se debe negar virtualidad punitiva a la información aportada en el procedimiento inspector<sup>501</sup>. En esta corriente doctrinal habría

---

ministrativas de rango superior. Pues bien (y enlazamos con las reflexiones de la nota anterior), vigente el Real Decreto 2631/1985, no era posible afirmar que los artículos 11.1.d), 13.1.c) y 16 del mismo fueran *intrínsecamente* contrarios al artículo 24 de la Constitución y, sobre esta base, entender que se traba, en puridad, de preceptos nulos de pleno derecho; y ello por una razón análoga a la expuesta en la nota anterior: esa supuesta nulidad tenía su causa en la vigencia de las normas que determinaban la mixtificación de los procedimientos liquidatorio y sancionador. Ciertamente FALCÓN Y TELLA afirmó con rotundidad que su teoría implicaba la nulidad de pleno derecho de tales preceptos, pero hay que entender que el origen de dicha nulidad habría sido la derogación de los artículos 78.1.f), 82.1.b) e incluso 142.3 de la Ley General Tributaria de 1963.

<sup>500</sup> HERRERA MOLINA, refiriéndose a la posibilidad de suprimir las sanciones frente a la negativa del sujeto a aportar datos sobre su propia situación tributaria, afirma que «cabría una solución intermedia»: la posibilidad de «mantener las sanciones por incumplimiento de los deberes de colaboración salvo que existan indicios de que se ha cometido una infracción o delito, y permitir que el sujeto investigado alegue en cualquier momento su derecho a no autoinculparse cesando desde ese instante tales deberes» (HERRERA MOLINA, P.M., «Los derechos a guardar silencio y a no declarar contra sí mismo en el procedimiento inspector. Comentario y traducción de la Sentencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos, de 17 de diciembre de 1996, Saunders v. United Kingdom», *op. cit.*, pág. 1080).

MERINO JARA no considera necesario que, «con carácter general, se supriman las infracciones por vulneración de las obligaciones de colaboración de los obligados tributarios» (*vid.* de este autor «La separación de los procedimientos tributarios de comprobación y sancionador», *Crónica Tributaria*, núm. 105, 2002, pág. 141).

MARTÍNEZ MUÑOZ, por su parte, no descarta «la posible supresión de la infracción consistente en la falta de aportación de pruebas y documentos contables requeridos por la Administración tributaria» (ahora bien, a juicio de esta autora, dicha supresión requiere «que se incentive de alguna forma la colaboración del sujeto pasivo, pues, de lo contrario, la negativa del contribuyente a aportar datos podría repercutir en el desarrollo eficaz del procedimiento de comprobación») —«La separación de los procedimientos sancionador y de liquidación tributaria», pág. 2, *Jornadas de Técnica Tributaria Aplicada. La separación de los procedimientos tributarios y sancionador* (Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 29 de noviembre de 2001)—.

<sup>501</sup> SOLER ROCH ha presentado la separación de los procedimientos de liquidación y sancionador como una posible solución al problema que plantean los artículos 24.2 y 31.1 de la Constitución, «pero siempre que las pruebas aportadas por el sujeto pasivo tuvieran efectos únicamente sobre la liquidación de la deuda tributaria». («Otro modo de resolver el conflicto y salir de la actual situación de “criminalización” del Derecho tributario, es reflexionar, seriamente y sin prejuicios, sobre la verdadera naturaleza del procedimiento de regularización tributaria»). *Vid.* SOLER ROCH, M<sup>a</sup>.T., «Deberes tributarios y derechos humanos», *op. cit.*, págs. 114-115.

«(...) puede pensarse que la obligación de colaborar sea omnímoda —ha escrito GARCÍA AÑOVEROS—, pero en ese caso, no podrá tener efectos sancionadores o penales; cuando impera el interés tributario, no puede, a la vez, y sin desdoro de un derecho fundamental, imperar el derecho a la sanción penal de la conducta; la información

que encuadrar también a FALCÓN Y TELLA, teniendo en cuenta la salvedad que, como hemos visto, él mismo introduce en su criterio de partida. Este autor, en el año 1997, tomando como referente la Sentencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos dictada en el asunto *Saunders v. Reino Unido*, afirma que «la información proporcionada por el propio sujeto en el cumplimiento de su obligación de declarar y de proporcionar datos, informes o antecedentes con transcendencia tributaria, no puede servir de prueba en ningún procedimiento sancionador posterior, penal o administrativo». Señala FALCÓN que ello afecta a los artículos 113.1 de la Ley General Tributaria de 1963 (relativo éste al carácter reservado de los datos, informes o antecedentes obtenidos por la Administración tributaria) y 66 del Real Decreto 939/1986 (que se refiere a posibles delitos contra la Hacienda Pública)<sup>502 503</sup>.

así obtenida podría ser válida para liquidar el tributo; pero no puede serlo para sancionar o penalizar; en cuanto sea el elemento básico de la prueba de la infracción o delito, es una prueba obtenida por la fuerza, en vulneración de un derecho constitucional; servirá para cobrar tributos, pero no para sancionar a infractores o delincuentes» (GARCÍA AÑOEROS, J., «Una nueva Ley General Tributaria. Problemas constitucionales», *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 90, 1996, pág. 222; *Crónica Tributaria*, núm. 78, 1996, pág. 154; AA.VV. *Garantías constitucionales del contribuyente*, Tirant Lo Blanch, Valencia, 1999, pág. 108).

MARTÍN FERNÁNDEZ y RODRÍGUEZ MÁRQUEZ proponen la incomunicabilidad de datos y pruebas entre ambos procedimientos —«La interpretación administrativa de la Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes (y II)», *Quincena Fiscal*, núm. 8, 1999, pág. 38—.

GARCÍA FRÍAS, por su parte, ha afirmado que «la separación no puede ser rígida, sino que, en ciertos casos, es inevitable permitir la intercomunicación de efectos» (GARCÍA FRÍAS, A., «El alcance del derecho a no autoinculparse y sus consecuencias en el Derecho tributario sancionador», *Comunicación cit.*, pág. 10). Para MERINO JARA, no es necesaria la incomunicación absoluta entre los procedimientos inspector y sancionador (*vid.* de este autor «La separación de los procedimientos tributarios de comprobación y sancionador», *op. cit.*, pág. 140); también en contra de una total incomunicación, MARTÍNEZ MUÑOZ, Y., «La separación de los procedimientos sancionador y de liquidación tributaria», *op. cit.*, pág. 1. En aras del artículo 24.2 de la Constitución, la solución «más viable» sería, a juicio de ANÍBARRO PÉREZ, «señalar expresamente en la norma que en el procedimiento sancionador no podrán utilizarse para fundamentar la sanción las pruebas de carácter incriminatorio que hayan sido aportadas por el contribuyente en el curso de las actuaciones de comprobación tributaria, lo que equivale a decir que no podrán usarse aquellas pruebas aportadas por el sujeto respecto de las cuales hubiera podido invocar legítimamente, en el seno de un procedimiento sancionador, el derecho a no autoinculparse» (*vid.* de esta autora «La separación de los procedimientos tributarios de comprobación y de imposición de sanciones: cuestiones pendientes», *Crónica Tributaria*, núm. 104, 2002, pág. 133). A la luz de la Sentencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos *Saunders v. Reino Unido*, RAMÍREZ GÓMEZ, refiriéndose a los «derechos a no declarar contra sí mismo y a no confesarse culpable», habla de «prohibición de utilizar en el seno de un procedimiento sancionador datos obtenidos coactivamente en el procedimiento de comprobación e investigación» (RAMÍREZ GÓMEZ, S., «Principios constitucionales que rigen la potestad sancionadora tributaria», *op. cit.*, pág. 216). *Vid.* también en esta línea de pensamiento LUNA RODRÍGUEZ, R., «Consolidación de la jurisprudencia del Tribunal de Estrasburgo sobre el derecho a no autoincriminarse en los procedimientos tributarios. La novedosa Sentencia J.B. contra Suiza», *Quincena Fiscal*, núm. 1, 2002, pág. 45.

TEJERIZO LÓPEZ se nos muestra muy próximo a esta corriente doctrinal. No ha llegado a negar transcendencia sancionadora a los datos aportados en el procedimiento liquidatorio por el obligado tributario, pero tampoco les ha otorgado virtualidad represiva *per se*; a juicio de este autor, podrían corroborar los datos obtenidos por otras vías —TEJERIZO LÓPEZ, J.M., «El principio de tutela judicial efectiva y los procedimientos tributarios», *op. cit.*, pág. 279; «Procedimientos tributarios y garantías del contribuyente. Una perspectiva constitucional», *op. cit.*, pág. 720—. GASCÓ CASESNOVES había afirmado con anterioridad, en este sentido, que los datos facilitados por el contribuyente «sólo podrían tenerse en cuenta como un indicio más» —GASCÓ CASESNOVES, M.<sup>3</sup>, «Principios constitucionales y su aplicación al derecho tributario», *op. cit.*, pág. 135—. *Vid.* también ANÍBARRO PÉREZ, S., «La tramitación abreviada del procedimiento sancionador tributario a la luz de la separación de los procedimientos de liquidación y de imposición de sanciones», *Revista de Información Fiscal*, núm. 33, 1999, pág. 17.

<sup>502</sup> A 16 de diciembre de 2003 (la nueva Ley General Tributaria está fechada el día 17 de ese mismo mes y año), se puede decir que el artículo 113.1 de la Ley de 1963 no se ha visto modificado con posterioridad a las re

#### a.4) La actual ambivalencia de las actuaciones inspectoras

Parece que el artículo 34, apartado 1, de la Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes (derogada, insistimos, por la nueva Ley General Tributaria) ha pretendido poner fin a la situación que hemos descrito con anterioridad. El citado precepto establece:

«La imposición de sanciones tributarias se realizará mediante un expediente distinto o independiente del instruido para la comprobación e investigación de la situación tributaria del sujeto infractor, en el que se dará en todo caso audiencia al interesado.»<sup>504</sup>

Pero en el apartado 2 de este mismo artículo el legislador da un paso atrás:

«Cuando en el procedimiento sancionador vayan a ser tenidos en cuenta datos, pruebas o circunstancias que obren o hayan sido obtenidos en el expediente instruido en las actuaciones de comprobación o investigación de la situación tributaria del sujeto infractor o responsable, aquéllos deberán incorporarse formalmente al expediente sancionador antes del trámite de audiencia correspondiente a éste último.»<sup>505</sup>

flexiones de dicho autor. Pero esta afirmación ha de matizarse. Si bien, en principio, la Ley 40/1998, de 9 de diciembre –Disposición adicional decimoquinta–, habría dado nueva redacción al apartado 1 del artículo 113 de la Ley General Tributaria («Se da nueva redacción al apartado 1 del artículo 113 de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria»), lo cierto es que ello sólo ha tenido lugar por lo que respecta a la última parte de dicho número 1. Ciertamente, desde que la Ley 25/1995, de 20 de julio, diera redacción al artículo 113, no se ha modificado el precepto en cuanto tal; y, desde luego, no su sentido. Por otro lado, FALCÓN Y TELLA cita las letras a), b), c) y d) del mismo, y se puede afirmar que el precepto en cuestión (la parte del mismo a la que ha hecho referencia el mencionado autor –1997, 1998–) no se ha visto modificado por la citada Ley 40.

<sup>503</sup> Vid. FALCÓN Y TELLA, R., «Un giro trascendental en la jurisprudencia del Tribunal de Estrasburgo con incidencia inmediata en el procedimiento inspector: el derecho a no declarar», *op. cit.*, pág. 10; «El carácter reservado de la información tributaria: la sentencia *Saunders* y sus consecuencias sobre el ordenamiento interno», *Quincena Fiscal*, núm. 12, 1997, págs. 5 y ss. Nos remitimos también al trabajo de este autor «La imposibilidad de utilizar datos obtenidos por la Inspección tributaria a efectos penales o sancionadores: la sentencia *Saunders*, de 17 de diciembre de 1996», *XIX Jornadas Latino-Americanas de Direito Tributário*, Livro 2, *A Criminalização das Infracções Fiscais – Comunicações Técnicas*, Associação Fiscal Portuguesa, 1998, págs. 487 y ss. («[...] no es obstáculo el artículo 113.1 LGT», leemos, sin embargo, en la pág. 490).

<sup>504</sup> Vid. también el artículo 28 del Real Decreto 1930/1998, de 11 de septiembre, por el que se desarrolla el régimen sancionador tributario y se introducen las adecuaciones necesarias en el Reglamento General de Inspección. Este precepto encabeza la Sección Segunda del Capítulo V del citado Real Decreto; Sección dedicada al desarrollo del procedimiento sancionador separado.

BANACLOCHE PÉREZ señaló en 1992 que la «aspiración jurídicamente irreprochable» a un procedimiento sancionador separado «ya estuvo regulada así en el Real Decreto 2631/1985, de 18 de diciembre, hasta que fue modificado (¡cuatro meses más tarde!) por el RD 939/1986, de 25 de abril» –*vid.* de este autor «Reformas tributarias necesarias (I)», *Impuestos-II*, 1992, pág. 11–.

<sup>505</sup> Vid. asimismo el artículo 29.3 del Real Decreto 1930/1998, de 11 de septiembre. Por lo que respecta al desarrollo normativo del procedimiento sancionador, nos remitimos, además de al articulado del referido Real Decreto, a las modificaciones y adiciones que la Disposición final primera del mismo introduce en el Real Decreto 939/1986, de 25 de abril.

Según el «Borrador para el Grupo de Trabajo» correspondiente a las *Jornadas de Técnica Tributaria Aplicada. La separación de los procedimientos tributarios de comprobación y sancionador* (Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 29 de noviembre de 2001), segunda postura, «sería interesante» que en el mencionado artículo 29.3 “se especificara el significado que encierra la incorporación formal (...) en el entendido de que «dicha incorporación no debe suponer ningún juicio de valor a propósito de la responsabilidad que pudiera derivarse de la conducta cuya imputabilidad y culpabilidad ha de quedar determinada en el curso de este procedimiento sancionador»” (ESEVERRI MARTÍNEZ, E., «La separación de los procedimientos de comprobación y sancionador tributarios. Problemas que plantea», *Crónica Tributaria*, núm. 103, 2002, págs. 137-138, 141).

Y tengamos presente que la Ley General Tributaria de 2003 dispone 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».<sup>506</sup> Se establece, asimismo, 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».<sup>507</sup>

Así pues, como ocurría antes de la reforma introducida por la Ley 1/1998, las actuaciones inspectoras de comprobación e investigación pueden tener también virtualidad represiva; basta con que se incorporen formalmente al expediente sancionador antes de la propuesta de resolución.<sup>508</sup> Estamos ante previsiones legislativas puramente procedimentales o formales, a pesar de que «los problemas que plantea la relación entre ambos procedimientos [el liquidatorio y el sancionador] son de índole material; no consisten en determinar *cuándo* se pueden insertar en el procedimiento sancionador los elementos de hecho obtenidos en el de liquidación, sino en resolver *en qué casos y bajo qué condiciones y límites* tal incorporación es posible, teniendo presente sobre todo las exigencias derivadas del principio constitucional según el cual nadie puede ser obligado a declarar contra sí mismo».<sup>509</sup> Parece,

<sup>506</sup> Vid. artículo 208.

<sup>507</sup> Vid. artículo 210.2.

<sup>508</sup> El «Borrador para el Grupo de Trabajo» correspondiente a las *Jornadas de Técnica Tributaria Aplicada. La separación de los procedimientos tributarios de comprobación y sancionador* (Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 29 de noviembre de 2001) manifiesta en su primera postura que «la imposibilidad de establecer una incomunicación total en el ámbito sancionador tributario es admitida por el propio Estatuto del Contribuyente al permitir la incorporación al procedimiento sancionador de los datos, pruebas o circunstancias obtenidos en el expediente instruido en las actuaciones de comprobación, tal como se prevé en el apartado 2 de su artículo 34» (FORTUNY ZAFORTEZA, M., «Separación de procedimientos sancionador y de comprobación e investigación», *Crónica Tributaria*, núm. 103, 2002, pág. 129). La «segunda postura» de este borrador señala, en relación con «las actuaciones administrativas de comprobación tributaria y las conducentes a determinar una infracción tributaria sancionable», que la Ley 1/1998 no descarta «la inevitable concatenación que debe producirse entre unas y otras por necesidad ineludible» (ESEVERRI MARTÍNEZ, E., «La separación de los procedimientos de comprobación y sancionador tributarios. Problemas que plantea», *op. cit.*, pág. 131). A juicio de BOTELLA GARCÍA-LASTRA, «en tanto en cuanto las sanciones [por infracciones graves] se definan por referencia a la cuota tributaria no parece posible establecer una separación absoluta de procedimientos con incomunicación entre ambos» (BOTELLA GARCÍA-LASTRA, C., «Análisis de la incidencia de la separación de los procedimientos sancionador y de liquidación tributaria a la luz de los resultados de las actuaciones de la Inspección de los tributos de los últimos cuatro años», *Crónica Tributaria*, núm. 104, 2002, pág. 147).

<sup>509</sup> Cfr. PALAO TABOADA, C., «Ley de derechos y garantías de los contribuyentes: el texto definitivo», *Revisita de Contabilidad y Tributación*, Centro de Estudios Financieros, núm. 181, 1998, pág. 14.

FALCÓN Y TELLA ha señalado que la incorporación formal prevista procede únicamente cuando sea compatible con los principios penales; ello «supone que **ha de requerirse la previa aceptación de tal incorporación por el interesado, cuando se trate de datos obtenidos en virtud de la obligación de declarar o del deber de colaborar con la inspección**» (*vid.* de este autor «El fracaso de la separación del procedimiento sancionador operada por la Ley 1/1998: incorporación automática de datos con infracción de los principios penales, falta de motivación de las sanciones y ampliación injustificada de las causas de interrupción de la prescripción», *Quince-na Fiscal*, núm. 10, 2001, pág. 6).

En la segunda postura del «Borrador para el Grupo de Trabajo» correspondiente a las *Jornadas de Técnica Tributaria Aplicada. La separación de los procedimientos tributarios de comprobación y sancionador* (Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 29 de noviembre de 2001) se apunta que la incorporación de materiales recabados en las actuaciones de comprobación e investigación al procedimiento sancionador sería respetuosa con el artículo 24.2 de la Constitución porque «ya no son los aportados a la causa por el propio contribuyente, sino que han

por tanto, que no se ha alcanzado una solución satisfactoria<sup>510</sup>. Se puede afirmar que de poco o de nada ha servido al respecto el Real Decreto 1930/1998, de 11 de septiembre, por el que se desarrolla el régimen sancionador tributario y se introducen las adecuaciones necesarias en el Reglamento General de Inspección, pues únicamente ha originado «mayor complejidad burocrática»<sup>511</sup>. La separación de procedimientos ha tenido y tiene sólo carácter formal<sup>512</sup>: se traduce simplemente en que las propuestas de liquidación y de sanción han de recogerse en dos documentos diferentes, de modo que el Inspector-Jefe correspondiente dicta no un único acto administrativo, como ha hecho hasta la reforma, sino dos (uno de liquidación y otro sancionador)<sup>513</sup>. A partir de la reforma de 1998, formalmente la mixtificación procedimental ha desaparecido; pero lo cierto es que materialmente no ha quedado erradicada<sup>514</sup>. Quizá sea más apropiado hablar hoy, no de mixtificación,

sido atraídos al desarrollo del procedimiento sancionador por otro órgano de la Administración tributaria con quien se entendió con ocasión de proceder a la regularización de su situación tributaria» (ESEVERRI MARTÍNEZ, E., «La separación de los procedimientos de comprobación y sancionador tributarios. Problemas que plantea», *op. cit.*, pág. 138). No consideramos acertado este criterio. Nos parece un argumento «artificioso» (en el propio «Bo-rador» se reconoce que puede ser calificado así) y, por ello, refutable.

<sup>510</sup> *Vid.* en este sentido SIMÓN ACOSTA, E., «Derechos Humanos y Tributación», *op. cit.*, págs. 321-322; NÚÑEZ GRANÓN, M.; RIBES RIBES, A., «La doctrina del tribunal europeo de derechos humanos sobre el derecho a no autoinclinarse en el procedimiento sancionador tributario y sobre el derecho a la no discriminación tributaria por razones de residencia», *Anais das XX Jornadas do ILADT*, Tema 1, Brasil, diciembre de 2000, págs. 875-876.

<sup>511</sup> TEJERIZO LÓPEZ emplea esta terminología en su trabajo «Procedimientos tributarios y garantías del contribuyente. Una perspectiva constitucional», *op. cit.*, pág. 718. También RICARDO HOYOS se ha referido a la «burocracia» que, como consecuencia del desarrollo reglamentario, conlleva la tramitación del procedimiento sancionador separado. Señala esta autora que las expectativas doctrinales sobre la separación procedimental «se han visto cercenadas, al menos en parte», por el Real Decreto 1930/1998. *Vid.* RICARDO HOYOS, J., «El procedimiento sancionador tributario como procedimiento separado», *op. cit.*, págs. 9 y ss.

<sup>512</sup> PÉREZ ROYO ha calificado la separación como «puramente mecánica» en «El delito fiscal tras veinte años de su implantación: cuestiones abiertas en torno a su aplicación», *op. cit.*, pág. 578.

<sup>513</sup> En 1998 la doctrina advertía ya de este peligro. *Vid.* GÓMEZ CABRERA, C., Comentario al artículo 34 de la Ley 1/1998, de 26 de febrero, en AA.VV. *Comentarios a la Ley de Derechos y Garantías de los contribuyentes*, Comentario *cit.*, pág. 266; SESMA SÁNCHEZ, B. «Aspectos críticos de la nueva regulación del procedimiento sancionador tributario», *op. cit.*, págs. 105-106.

ARIAS VELASCO ha destacado en términos muy gráficos que, en la práctica, no hay dos expedientes distintos e independientes uno de otro: «los papeles de liquidar y los papeles de sancionar (estos segundos fotocopiados en gran parte de los primeros) forman dos montoncitos separados sobre la mesa del mismo funcionario» —cfr. ARIAS VELASCO, J., «El expediente distinto e independiente o los mismos perros con distintos collares (fábula)», *Quincena Fiscal*, núm. 6, 1999, pág. 43—. *Vid.* también BANACLOCHE PÉREZ, J., «Los derechos del contribuyente», *Impuestos*, núm. 19, 1999, pág. 3; *Los derechos del contribuyente*, *op. cit.*, pág. 224. FALCÓN Y TELLA ha criticado la inclusión de fotocopias de actas o diligencias en el expediente sancionador (*vid.* «El fracaso de la separación del procedimiento sancionador operada por la Ley 1/1998: incorporación automática de datos con infracción de los principios penales, falta de motivación de las sanciones y ampliación injustificada de las causas de interrupción de la prescripción», *op. cit.*, págs. 6-7).

<sup>514</sup> Tengamos presentes, además, a quienes han considerado que el procedimiento sancionador instaurado en 1998 no resuelve convenientemente, desde el punto de vista orgánico, la separación de las fases instructora y de resolución del expediente. GARCÍA IZQUIERDO, en «Comentarios al nuevo procedimiento sancionador tributario», *Revista de Contabilidad y Tributación*, Centro de Estudios Financieros, núm. 190, 1999, págs. 8 y ss., duda de que la situación creada por la reforma de 1998 respete el artículo 134.2 de la Ley 30/1992, a cuyo tenor «los procedimientos que regulen el ejercicio de la potestad sancionadora deberán establecer la debida separación entre la fase instructora y la sancionadora, encomendándolas a órganos distintos». A juicio de dicho jurista, para quien este precepto es directamente aplicable al ámbito sancionador tributario, «parece desde luego que el Inspector actuario y el Inspector-Jefe no son dos órganos distintos en sentido estricto, sino a lo sumo dos unidades

sino de ambivalencia de las actuaciones inspectoras; la situación tiene un matiz distinto pero es, asimismo, pernicioso<sup>515</sup>.

administrativas dentro de un mismo órgano». Este autor no pierde de vista que la regla de la separación orgánica contenida en el citado artículo 134.2 de la Ley 30/1992, en palabras de GARCÍA DE ENTERRÍA «proviene de su formulación en las sentencias constitucionales de 12 de julio de 1988, 12 de diciembre de 1991, 23 de septiembre y 13 de octubre de 1992, de que el instructor no dependa jerárquicamente de la autoridad sancionadora, pues en otro caso la separación de órganos carece de cualquier significado» (GARCÍA DE ENTERRÍA, E., «La problemática puesta en aplicación de la LRJ-PAC: el caso del Real Decreto 1398/1993, de 4 de agosto, que aprueba el Reglamento del procedimiento para el ejercicio de la potestad sancionadora. Nulidad radical del Reglamento y desintegración general del nuevo sistema legal», *Revista Española de Derecho Administrativo*, núm. 80, 1993, pág. 662). Señala GARCÍA IZQUIERDO también que el Preámbulo del Real Decreto 1398/1993, de 4 de agosto, disposición por la que se aprueba el Reglamento de Procedimiento para el Ejercicio de la Potestad Sancionadora, intenta dar una solución a este problema, al precisar el legislador reglamentario: «(...) el concepto de órgano que ejerce –iniciando, instruyendo o resolviendo– la potestad sancionadora resulta de la atribución de tales competencias a las unidades administrativas que, en el marco del procedimiento de ejercicio de la potestad sancionadora y a sus efectos, se constituyen en órganos, garantizándose que no concurren en el mismo las funciones de instrucción y resolución». Sin embargo, para el mencionado autor, únicamente con «un esfuerzo de imaginación y voluntarismo» se puede entender que tal explicación solucione el problema; además, el artículo 10 de la Ley 6/1997, de 14 de abril, de Organización y Funcionamiento de la Administración General del Estado, distingue con claridad entre «órganos» y «unidades administrativas que no tengan la consideración de órganos».

Según GONZÁLEZ NAVARRO, “parece que el sintagma «unidad administrativa» serviría para designar genéricamente una pluralidad de puestos de trabajo que dependen de una misma jefatura”, y que “el «órgano administrativo» sería aquella unidad administrativa cualificada por su potestad de producir actos jurídicos”. A juicio de dicho autor, parece que el Real Decreto 1398/1993 «está refiriéndose a que, en el caso de que una unidad administrativa tenga que instruir un procedimiento, esa unidad –a esos únicos efectos de la instrucción– funciona como órgano administrativo» GONZÁLEZ PÉREZ, J.; GONZÁLEZ NAVARRO, F., *Comentarios a la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y Procedimiento Administrativo Común (Ley 30/1992, de 26 de noviembre)*, Tomos I y II, Civitas, Madrid, 1997, (vid. pág. 391 del Tomo I, y págs. 1964-1965 del Tomo II). Hemos de tener en cuenta, asimismo, que, según COBO OLVERA., el Real Decreto 1398/1993 «parece delimitar la exigencia de la dualidad de órganos, a que sean personas distintas quienes instruyan y resuelvan los procedimientos sancionadores» –COBO OLVERA., T., *Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas (Análisis de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, reformada por la Ley 4/1999, de 13 de enero)*, El Consultor de los Ayuntamientos y de los Juzgados, Madrid, 1999, pág. 672–. Se remite en este punto a los tres autores citados JIMÉNEZ JIMÉNEZ, C., «La separación del procedimiento sancionador por infracciones graves respecto del procedimiento de comprobación del que trae causa: análisis de cuestiones procedimentales aún sin resolver por el ordenamiento», *Revista de Contabilidad y Tributación*, Centro de Estudios Financieros, núm. 231, 2002, pág. 32 (conferencia pronunciada en el Curso «Elusión y evasión fiscal: aspectos materiales y procedimentales», celebrado en Lorca –Murcia– del 18 al 22 de septiembre de 2000).

La Sentencia del Tribunal Constitucional 76/1990 no arroja luz suficiente sobre la independencia orgánica en las fases de instrucción y resolutoria del procedimiento sancionador. El Fundamento Jurídico 8.º de este pronunciamiento señala que «la estricta imparcialidad e independencia de los órganos del poder judicial no es, por esencia, predicable con igual significado y en la misma medida de los órganos administrativos». Ahora bien, tengamos presente que, como ha puesto de manifiesto GARCÍA IZQUIERDO en la obra y lugar citados, el Alto Tribunal «se pronuncia sobre un procedimiento de regularización tributaria que es de naturaleza distinta a un procedimiento sancionador, que por tener este carácter se inspira, como sabemos, en principios propios de proceso penal –aun con matices (...)– y en éste sí se exige de manera rígida la separación entre instrucción y resolución encomendados a órganos distintos». GARCÍA BERRO, por su parte, entiende que «las afirmaciones de la sentencia [76/1990] poseen en este caso tal generalidad que admiten (...) su extrapolación a todo el procedimiento administrativo, incluido el sancionador», y sobre esa base tiene escrito: «La organización administrativa, como viene a sugerir el Alto Tribunal, es una sola, y sus órganos se encuentran ligados en última instancia por vínculos jerárquicos, lo que hace ocioso pretender instituir formalmente en este ámbito la imparcialidad del órgano decisor y anula por tanto la supuesta virtualidad que, en interés de la citada garantía, podría tener la distinción de funciones para su encomienda a órganos diferentes. Corolario de todo ello sería que el art. 134.2 de la LRJAP y PAC carece de eficacia en el ámbito del procedimiento tributario sancionador». Cfr. GARCÍA BERRO, F., *Los procedimientos tributarios y la Ley 30/1992 desde la nueva perspectiva de la Ley 1/1998, de derechos y garantías de*

En definitiva, la eficacia sancionadora de los datos obtenidos en las actuaciones inspectoras de comprobación e investigación continúa siendo un tema espinoso a la luz de

---

*los contribuyentes*, op. cit., págs. 238-239. La idea de pertenencia a una misma organización y el sometimiento al criterio jerárquico llevó a Zornoza a afirmar, a principios de los años noventa, que «carecería de sentido trasladar las garantías propias del personal judicial –con independencia orgánica e individual– a los funcionarios que intervienen en el procedimiento administrativo sancionador» –ZORNOZA PÉREZ, J.J., *El sistema de infracciones y sanciones tributarias (Los principios constitucionales del derecho sancionador)*, op. cit., pág. 288–.

Resulta controvertido, asimismo, «si respetando la exigencia de dualidad de órgano instructor/decisor en el procedimiento sancionador (...) –tiene escrito JUAN LOZANO–, alguna de estas dos fases pueda quedar encomendada a los mismos órganos gestores o inspectores que hayan desarrollado las actuaciones de comprobación o liquidación». Antes de que la reforma de 1998 fuera un hecho, JUAN LOZANO, defensora de la «separación órgano instructor/órgano decisor en el procedimiento sancionador», propuso articular «un sistema de atribución de competencias que encomiende tanto la instrucción como la resolución del expediente sancionador a órganos diversos entre sí y distintos de los gestores o inspectores que hayan impulsado y culminado los procedimientos de liquidación»; llega a proponer, incluso, que sea el orden económico-administrativo el que asuma competencias para que la instrucción y resolución de los expedientes sancionadores independiente de los procedimientos de gestión sea una realidad y no una mera declaración de principios (JUAN LOZANO, A.M.<sup>2</sup>, «Una propuesta para la articulación entre los procedimientos tributarios sancionadores y los desarrollados por los órganos de gestión e inspección en orden a la aplicación de los principios constitucionales», op. cit., págs. 42-43). ANEIROS PEREIRA sostiene que «los órganos que instruyen uno y otro procedimiento deben ser distintos», y que «en el procedimiento sancionador, las funciones de instrucción y resolución deben encomendarse a sujetos diversos» (ANEIROS PEREIRA, J., «El derecho a no declarar contra sí mismo y a no confesarse culpable a la luz de la jurisprudencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos», *Quincena Fiscal*, núm. 17, 2002, pág. 23). ESCRIBANO LÓPEZ ha denunciado que la dualidad de procedimientos (liquidatorio y sancionador) instaurada en 1998 no se haya concretado en una bifurcación orgánica, de modo que el procedimiento sancionador se atribuyera a la competencia de órganos diversos de aquéllos que la tienen para comprobar y liquidar (ESCRIBANO LÓPEZ, F., «El procedimiento sancionador en la Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes y su desarrollo reglamentario», *Revista de Contabilidad y Tributación*, núm. 196, 1999, págs. 3 y ss.). Vid. también CAAMAÑO ANIDO, M.A., «Separación de procedimientos –de liquidación y sancionador– sin separación de órganos», *Impuestos-II*, 2000, págs. 1613 y ss.

La segunda postura del «Borrador para el Grupo de Trabajo» correspondiente a las *Jornadas de Técnica Tributaria Aplicada. La separación de los procedimientos tributarios de comprobación y sancionador* (Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 29 de noviembre de 2001) plantea una reforma normativa «en el sentido de que el órgano que acuerde el inicio de las actuaciones sancionadoras no sea el mismo que, después va a instruir el procedimiento sancionador, porque ello supone, indirectamente, la continuidad de los procedimientos a través de quien instruye uno y se encarga de hacerlo en el otro». Se dice a continuación: «En este sentido, nuestra propuesta (...) va dirigida en el sentido de dotar a la Administración tributaria de órganos especializados en el desarrollo de actuaciones sancionadoras en materia tributaria». ESEVERRI MARTÍNEZ, E., «La separación de los procedimientos de comprobación y sancionador tributarios. Problemas que plantea», op. cit., págs. 133 y ss. (texto tomado de la pág. 141).

SESMA SÁNCHEZ, por su parte, considera que la «identidad entre el órgano que comprueba y liquida e instruye y puede resolver el expediente sancionador» se puede considerar «admisible» (vid. SESMA SÁNCHEZ, B., «Aspectos críticos de la nueva regulación del procedimiento sancionador tributario», op. cit., pág. 119-120).

<sup>515</sup> Habrá quien pueda pensar, incluso, que, a la luz del principio de inmediación de la prueba, el nuevo statu quo encierra una mayor perversión jurídica que el anterior, y es que prescindiría de dicho principio. CARBAJO VASCO y PRATS MÁÑEZ, refiriéndose al mencionado principio («la adecuación de este principio penal válido para actuaciones públicas de carácter oral al procedimiento administrativo sancionador supone que deban ser probados en el propio procedimiento sancionador todos los hechos que hayan de ser tenidos en cuenta en la resolución»), han invocado la doctrina del Tribunal Constitucional que advierte contra intentos apresurados de trasladar al ámbito administrativo garantías y conceptos propios del orden penal (CARBAJO VASCO, D.; PRATS MÁÑEZ, F., *Todo sobre el Estatuto del Contribuyente*, op. cit., págs. 225-226). Ahora bien, puesto que la separación de procedimientos se ha traducido, simplemente, en que las propuestas de liquidación y sanción se recogen en dos documentos distintos y en que se dictan dos actos administrativos (en lugar de uno solo), el principio de inmediación de la prueba en el procedimiento sancionador se habría visto afectado, únicamente, a nivel teórico.

los derechos a no autoinculparse y a la presunción de inocencia<sup>516</sup>. Y no hay que perder de vista al respecto la trascendencia jurisdiccional de lo actuado en sede administrativo-tributaria (el Fundamento Jurídico 8º de la Sentencia del Tribunal Constitucional 76/1990, de 26 de abril, establece –ya nos hemos referido a ello– que «el órgano judicial habrá de ponderar el contenido de las diligencias y actas de la Inspección de los Tributos, teniendo en cuenta que tales actuaciones administrativas, formalizadas en el oportuno expediente, no tienen la consideración de simple denuncia, sino que [...] son susceptibles de valorarse como prueba en la vía judicial contencioso-administrativa, pudiendo servir para destruir la presunción de inocencia sin necesidad de reiterar en dicha vía la actividad probatoria de cargo practicada en el expediente administrativo»). Se ha de considerar, asimismo, que los datos autoinculpatorios aportados coactivamente por el obligado tributario en el procedimiento de liquidación pueden tener incidencia no sólo en el ámbito administrativo, sino también en sede jurisdiccional penal.

<sup>516</sup> En 2001, RICARDO HOYOS («El procedimiento sancionador tributario como procedimiento separado», *op. cit.*, pág. 15) señala un aspecto que, a nuestro juicio, despierta especial inquietud ante la situación descrita: el hecho de que la tramitación abreviada del procedimiento sancionador constituya «a buen seguro» el «cauce más frecuente».

Dicha tramitación supone que se encuentran en poder del órgano competente todos los elementos que permiten formular la propuesta de imposición de sanción (*vid.* artículos 34 del Real Decreto 1930/1998, y 210.5 de la Ley General Tributaria de 2003). Como señala PONT I CLEMENTE, la tramitación abreviada del procedimiento sancionador implica «vaciar de contenido la actividad del instructor hasta la fase de redacción y notificación de la propuesta de resolución» (PONT I CLEMENTE, J.F., «El procedimiento sancionador tributario», *Revista Técnica Tributaria*, núm. 51, 2000, pág. 167). En la segunda postura del «Borrador para el Grupo de Trabajo» correspondiente a las *Jornadas de Técnica Tributaria Aplicada. La separación de los procedimientos tributarios de comprobación y sancionador* (Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 29 de noviembre de 2001), se apunta que el procedimiento sancionador abreviado, «en la práctica, va a resultar equivalente a la imposición de una sanción de plano» (ÉSEVERRI MARTÍNEZ, E., «La separación de los procedimientos de comprobación y sancionador tributarios. Problemas que plantea», *op. cit.*, pág. 139).

Encontramos también una crítica a la tramitación abreviada del procedimiento sancionador en MERINO JARA, I., «La separación de los procedimientos tributarios de comprobación y sancionador», *op. cit.*, págs. 140-141 –«La tramitación abreviada, prevista en el artículo 34 del Real Decreto [1930/1998], supone, en la práctica, una quiebra más de la separación de procedimientos»–; JUAN LOZANO, A.M.<sup>a</sup>, «La separación del procedimiento de comprobación y liquidación y el procedimiento tributario sancionador», *op. cit.*, pág. 136 –la argumentación de esta autora lleva a la «supresión de la tramitación abreviada porque, sencillamente, supone negar todos los principios sobre los que se asienta la separación de procedimientos y las relaciones entre ellos en atención a su naturaleza»–, y anteriormente, con CERVERA TORREJÓN y MAGRANER MORENO, «Análisis crítico del Reglamento por el que se desarrolla el régimen sancionador tributario (Real Decreto 1930/1998) (II)», *op. cit.*, págs. 15-16; ANÍBARRO PÉREZ, S., «La separación de los procedimientos tributarios de comprobación y de imposición de sanciones: cuestiones pendientes», *op. cit.*, págs. 134-135; MARTÍNEZ MUÑOZ, Y., «La separación de los procedimientos sancionador y de liquidación tributaria», *op. cit.*, págs. 1-2; ALONSO GONZÁLEZ, L.M., «El derecho a no autoinculparse en el seno del procedimiento sancionador tributario en su tramitación abreviada», *Revista de Contabilidad y Tributación*, Centro de Estudios Financieros, núm. 237, 2002, págs. 79 y ss.

(Frente a críticas de corte garantista a la tramitación abreviada del procedimiento sancionador incoado por iniciativa de los órganos de gestión, *vid.* BERNARDO GÓMEZ, M.<sup>a</sup> C., «Reflexiones sobre el procedimiento sancionador en el ámbito de los procedimientos que desarrollan los órganos de gestión tributaria», *Crónica Tributaria*, núm. 105, 2002 –«[...] bajo ningún concepto puede aceptarse la afirmación de que el procedimiento abreviado no respeta de modo escrupuloso aquellas garantías que nuestro ordenamiento tributario concede a los inculpados en un procedimiento sancionador. No debe confundirse procedimiento dilatado con procedimiento garantista, puesto que si el contribuyente en ningún caso ve menoscabado su legítimo derecho de defensa [...] no puede concluirse de manera simplista que dicho procedimiento contempla menos garantías para el contribuyente que el procedimiento general»–.)



### a.5) Propuesta de equilibrio entre el deber de colaborar y el derecho a no autoinculparse

Cabría admitir que el obligado tributario haya de colaborar con la Inspección en el transcurso de las actuaciones de comprobación e investigación, sin posibilidad de invocar el derecho a no autoincriminarse. Pero insistimos: estas actuaciones podrían tener virtualidad en un hipotético procedimiento sancionador; bastaría su incorporación formal al expediente. Y es éste un dato importante, pues la eventual trascendencia represora de la aportación autoinculpatoria de material realizada por el obligado tributario, bajo coacción, en el procedimiento liquidatorio, podría justificar una reforma normativa que permitiera al sujeto negarse a colaborar con la Inspección impunemente en el seno de dicho procedimiento<sup>517</sup>: los derechos fundamentales a no autoincriminarse y a la presunción de inocencia quedarían, así, a salvo de eventuales lesiones debidas a esta trascendencia represora a la que nos referimos<sup>518</sup>.

<sup>517</sup> AGUALLO AVILÉS y GARCÍA BERRO consideran que «todo lo más, habría que reclamar una regulación más precisa sobre la utilización que la Administración tributaria puede hacer de los datos obtenidos en los procedimientos de comprobación». A juicio de estos autores, no son inconstitucionales «las normas que regulan la utilización de los datos obtenidos por la Administración tributaria en el curso de las actuaciones de comprobación». AGUALLO AVILÉS y GARCÍA BERRO nos recuerdan que el Tribunal Constitucional ha establecido reiteradamente la necesidad de salvar la validez de aquellas normas que admitan una interpretación adecuada a nuestra Carta Magna.

«Y esto es, precisamente –tienen escrito ambos autores–, lo que sucede con el art. 34.2 LDGC, que, sin mayores esfuerzos, permite entender que sólo podrán utilizarse para fundamentar la resolución sancionadora aquellos datos que no hayan sido obtenidos del propio imputado mediante el ejercicio de la coacción, es decir: a) los datos aportados voluntariamente por el imputado en el procedimiento de comprobación; b) los datos facilitados por terceras personas en virtud del deber de colaborar legalmente establecido, y; c) los datos obtenidos por la propia Administración sin necesidad de obligar al imputado a aportar la prueba del ilícito (entrada en locales de negocio, registro y examen de todo tipo de documentos, toma de muestras, etc.)»

Vid. AGUALLO AVILÉS, A.; GARCÍA BERRO, F., «Deber de colaborar con la Administración Tributaria y derecho a no autoincriminarse: un conflicto aparente», *op. cit.*, págs. 122-124.

El criterio expuesto sobre la trascendencia sancionadora de los datos obtenidos en los procedimientos de comprobación está presente, asimismo, en AGUALLO AVILÉS, A., «La necesidad de un análisis constitucional del Derecho financiero. Hacia un *Derecho financiero constitucional*», *op. cit.*, pág. 98; «Aproximación al contenido constitucional de los derechos a la intimidad y a no autoincriminarse: una interpretación constitucional de las SSTC 110/1984 y 76/1990», *op. cit.* Para ANEIRO PEREIRA, si bien esta postura «no está exenta de problemas», «puede considerarse adecuada» (ANEIRO PEREIRA, J., «El derecho a no declarar contra sí mismo y a no confesarse culpable a la luz de la jurisprudencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos», *op. cit.*, pág. 21). Nos remitimos también al trabajo de ESCRIBANO LÓPEZ, F., «El procedimiento sancionador en la Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes y su desarrollo reglamentario», *op. cit.*, págs. 17-18. (En 1996, con anterioridad a la separación de procedimientos, ESCRIBANO señalaba, sobre la base de las Sentencias *Funke* y *Bendenoun*, la necesidad de respetar las garantías del artículo 24 de la Constitución en todo procedimiento tributario del que puedan seguirse sanciones –vid. «El procedimiento tributario tras la reforma de la LGT», *op. cit.*, pág. 13–.) Vid. asimismo RAMÍREZ GÓMEZ, S., «Principios constitucionales que rigen la potestad sancionadora tributaria», *op. cit.*, pág. 216.

CORDERO GARCÍA, en «beneficio del cumplimiento de los de los derechos y garantías del artículo 24. [de la Constitución]», realiza unas propuestas de *lege ferenda* sobre la «traslación de documentación del expediente de comprobación e investigación al sancionador», en su trabajo «El derecho a no declarar contra sí mismo en el procedimiento sancionador tributario: contenido y ámbito de aplicación temporal», *op. cit.*, págs. 128 y ss.

SESMA SÁNCHEZ, por su parte, propone una interesante reforma normativa en orden a «la incorporación formal al procedimiento sancionador de los datos y pruebas obtenidos con ocasión de la instrucción del procedimiento de comprobación tributaria» (vid. «La separación de los procedimientos tributarios de comprobación y sancionador», *op. cit.*, pág. 5, *op. cit.*).

<sup>518</sup> Pilar COLLADO YURRITA se muestra partidaria de que se apliquen los principios y garantías procesales del artículo 24 de la Constitución («matizados, eso sí, tal y como precisa la sentencia 76/1990 del Tribunal Constitucional») desde el inicio mismo de la actuación inspectora, para evitar que el sujeto pueda autoinculparse en un

Consideramos, sin embargo, que resulta más acertado mantener la configuración actual del deber de colaborar con la Inspección tributaria en el procedimiento de liquidación (una reforma en el sentido que hemos apuntado podría tener graves consecuencias), y negar virtualidad sancionadora al material obtenido en las declaraciones autoinculpatorias realizadas coactivamente por el sujeto en dicho procedimiento. Ahora bien, ¿cómo se concreta nuestra propuesta y cuál es su alcance?

Ya hemos señalado qué ha de entenderse, a nuestro juicio, por «declaración autoinculpatoria» a los efectos del artículo 24.2 de la Constitución. Pues bien, los materiales cuya aportación se pueda calificar como tal, no podrán utilizarse como fundamento legítimo de la imposición de sanciones tributarias; los derechos a no declarar contra sí mismo y a la presunción de inocencia lo impiden<sup>519</sup>. (Es preciso aclarar que dichos materiales podrán utilizarse válidamente a efectos liquidatorios, y que constituirían, en principio, prueba legítima en los procesos contencioso-administrativos que se suscitasen en relación con este ámbito.) Ahora bien, ya que no es posible que ese material sustente válidamente la represión de ilícitos tributarios, los órganos inspectores habrán de reunir otros «medios de convicción»<sup>520</sup> con esta finalidad; sólo así se podrá sancionar legítimamente a los responsables. Nuestra postura está próxima a la de TEJERIZO LÓPEZ.

«(...) no debe ser posible imponer una sanción utilizando como único elemento de prueba los datos aportados por el interesado –ha escrito dicho autor–. Estos datos solamente pueden servir para confirmar los obtenidos por otras fuentes o por otros medios. Lo impide el sentido mismo del procedimiento sancionador y así ha sido declarado por el Tribunal Europeo de Derechos Humanos en las Sentencias de 23 de febrero de 1993 (Asunto *Funke*), 24 de febrero de 1994 (Asunto *Bendenoun*) y de 17 de diciembre de 1996 (Asunto *Saunders*).»<sup>521</sup>

posible ilícito administrativo o penal (vid. COLLADO YURRITA, P., *La actuación de la Inspección financiera y tributaria en la instrucción del proceso por delito fiscal*, op. cit., págs. 109-114). FALCÓN Y TELLA llegó a afirmar en 1995 que extender el derecho a no declarar contra sí mismo al procedimiento inspector no implica vaciar de contenido el deber de contribuir (vid. FALCÓN Y TELLA, R., «Un giro trascendental en la jurisprudencia del Tribunal de Estrasburgo con incidencia inmediata en el procedimiento inspector: el derecho a no declarar», op. cit., págs. 5 y ss.). Estas ideas tendrían plena vigencia en la actualidad, debido al carácter ambivalente (liquidatorio y sancionador) de las actuaciones inspectoras de comprobación e investigación.

<sup>519</sup> El Tribunal Constitucional ha establecido que los principios inspiradores del orden penal son de aplicación «con ciertos matices» al ámbito administrativo sancionador; pero afirmar que el material obtenido en las declaraciones autoinculpatorias del obligado tributario realizadas coactivamente ante la Inspección, en el procedimiento liquidatorio, podría fundamentar legítimamente, en algún caso o bajo determinadas circunstancias, la imposición de sanciones tributarias equivaldría a negar absolutamente, en esos supuestos, la vigencia de los derechos a no autoinculparse y a la presunción de inocencia. Como nos recuerda el profesor GARCÍA DE ENTERRÍA, «los «matices» permiten adaptaciones funcionales, no derogaciones substanciales» (GARCÍA DE ENTERRÍA, E., «La incidencia de la Constitución sobre la potestad sancionatoria de la Administración: Dos importantes sentencias del Tribunal Constitucional», op. cit., pág. 364); vid. asimismo MUÑOZ MERINO, A., *El delito de contrabando*, Aranzadi, Pamplona, 1992, pág. 395.

AGUALLO AVILÉS y GARCÍA BERRO, por su parte, consideran que «resulta claro que los datos aportados bajo coacción como consecuencia de un requerimiento individualizado de la Administración tributaria, carecen de aptitud para sustentar medidas punitivas contra el obligado a colaborar» (AGUALLO AVILÉS, A.; GARCÍA BERRO, F., «Deber de colaborar con la Administración Tributaria y derecho a no autoinclinarse: un conflicto aparente», op. cit., pág. 122).

<sup>520</sup> Término empleado por FALCÓN Y TELLA en su trabajo «Cuestiones normativas y cuestiones de prueba en el Derecho tributario», op. cit. (vid. pág. 29).

<sup>521</sup> TEJERIZO LÓPEZ, J.M., «Procedimientos tributarios y garantías del contribuyente. Una perspectiva constitucional», op. cit., pág. 720.

Por tanto, para TEJERIZO LÓPEZ, los «datos aportados por el interesado» podrán fundamentar válidamente, en principio, la imposición de sanciones tributarias; es preciso, eso sí, que no sean los únicos recabados: la Administración deberá contar con alguno o algunos más, «obtenidos por otras fuentes o por otros medios». Pues bien, tomando como punto de partida el criterio de TEJERIZO, entendemos que los elementos autoinculpatorios aportados por el obligado tributario sólo podrán fundamentar legítimamente la imposición de sanciones, si no existe declaración desde el punto de vista del artículo 24.2 de la Constitución, o si ésta se ha realizado voluntariamente; y no serían necesarios, en estos casos, otros medios de convicción, puesto que los obtenidos de este modo no presentarían tacha alguna desde la óptica del citado precepto constitucional.

Puede resultar relativamente sencillo determinar si el obligado tributario realiza o no una declaración a los efectos del artículo 24.2 de la Constitución; bastará con aplicar los criterios que hemos expuesto más arriba, y que encuentran apoyo en la Sentencia del Tribunal Constitucional 76/1990 y en la Sentencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos *Saunders v. Reino Unido*. Mayores dificultades presenta en la práctica determinar la voluntariedad o no del suministro de material en el que tal declaración se concreta. Como es lógico, las aportaciones de material que, efectuadas de motu proprio por el sujeto inspeccionado, lo inculpen podrán fundamentar legítimamente la sanción del mismo. Pero insistimos: no será sencillo discernir de facto si el sujeto ha suministrado el material de un modo voluntario o bajo coacción. De ahí que, normalmente, el fundamento legítimo de las sanciones tributarias lo constituyan esos otros medios de convicción a los que aludimos, y no lo aportado por el sujeto en sus declaraciones<sup>522</sup>.

Podemos afirmar, en definitiva, que si, por ejemplo, en una entrada y reconocimiento de finca, la Inspección llegara a analizar libros o documentos que el sujeto cumplimentara o llevase, no siendo ello preceptivo *ex lege* tributaria o de otra índole (si bien insistimos en la propuesta que hemos formulado más arriba respecto a la contabilidad ajustada al Código de Comercio que lleven los empresarios no obligados a ello por la normativa tributaria; contabilidad a la que –repetimos– no debería otorgarse virtualidad represiva)<sup>523</sup>, lo así

<sup>522</sup> FALCÓN Y TELLA se muestra tajante cuando escribe: «Dado que el incumplimiento de la obligación de declarar constituye normalmente infracción tributaria (art. 88.3 LGT [1963]), hay que entender que los datos suministrados por el sujeto pasivo a la Inspección han sido suministrados coercitivamente, y no de forma voluntaria» (la cursiva es nuestra). A juicio de este autor, «la imposibilidad de utilizar a efectos sancionadores la información proporcionada por el propio sujeto no constituye tampoco un obstáculo para que los hechos declarados se acrediten a efectos penales o sancionadores por otras vías, ya sea a través de información suministrada por terceros o a través de otras pruebas, incluso obtenidas al margen de la voluntad del sujeto (por ejemplo, en un registro)». Y añade FALCÓN: «De lo que se trata es, únicamente, de que la información proporcionada por el propio sujeto en el cumplimiento de su obligación de declarar y de proporcionar datos, informes o antecedentes con trascendencia tributaria, no puede servir de prueba en ningún procedimiento sancionador posterior, penal o administrativo». Vid. FALCÓN Y TELLA, R., «El carácter reservado de la información tributaria: la sentencia *Saunders* y sus consecuencias sobre el ordenamiento interno», *op. cit.*, págs. 6 y 7; y también «La imposibilidad de utilizar datos obtenidos por la Inspección tributaria a efectos penales o sancionadores: la Sentencia *Saunders*, de 17 de diciembre de 1996», *op. cit.* Para ANEIRO PEREIRA, «cuando el incumplimiento de la obligación de aportar datos, informes o antecedentes constituye una infracción, debe presumirse *«iuris tantum»* (...) que han sido aportados coactivamente» (ANEIRO PEREIRA, J., «El derecho a no declarar contra sí mismo y a no confesarse culpable a la luz de la jurisprudencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos», *op. cit.*, pág. 17).

<sup>523</sup> En nuestro trabajo «En busca del necesario equilibrio entre el deber de colaborar con la Inspección tributaria y el derecho a no autoinculparse», *Impuestos*, núm. 14, 2002, págs. 33 y ss., planteábamos la posibilidad de que se permitiera negar trascendencia represiva al material cuya obligatoriedad no alcanza al ámbito del De-

obtenido habría de tenerse en cuenta en el procedimiento de liquidación; pero, normalmente, no podría constituir un fundamento válido de la sanción o sanciones que correspondiera imponer: la Inspección habría de recabar, por otras vías, al menos un elemento de convicción que «acreditase» lo conseguido de este modo.

A nadie se le escapa que para recopilar ese otro material podrían haber sido decisivas las declaraciones autoinculpatorias a las que nos referimos. ¿Sería posible, entonces, que dicho material fundamentase válidamente la represión de ilícitos tributarios?, ¿no estaría viciado, al igual que el obtenido en las declaraciones autoinculpatorias previas, del que traería causa? Adelantamos ya que, a nuestro juicio, ese otro material al que nos referimos podrá sustentar legítimamente, en principio, la imposición de sanciones tributarias. Veamos por qué.

Tomaremos como punto de partida en nuestra argumentación las palabras de SÁNCHEZ SERRANO sobre la existencia o no de auténtica «prueba» en el procedimiento de gestión tributaria: “(...) la Administración (...) deberá adecuar sus actos de comprobación o liquidación a los antecedentes y justificantes de que disponga y que haya incorporado al expediente incoado, de tal modo que esté en situación de poder probar, en un eventual procedimiento revisor y ante el órgano judicial competente, los hechos «favorables» a la misma y desfavorables al particular interesado, de los que se haya partido para dictar el acto controvertido”; en definitiva, “si bien resulta inapropiado hablar de «prueba» en el procedimiento de gestión, tal afirmación no implica el que la Administración no deba tener en cuenta en sus actuaciones, con respecto a la valoración de los datos obtenidos, las orientaciones y criterios seguidos por la jurisprudencia en la valoración de la prueba”<sup>524</sup>. FALCÓN Y TELLA ha señalado al respecto que las reglas sobre la distribución de la carga de la prueba y los principios relativos a la misma en el proceso judicial tienen un «efecto reflejo» en el procedimiento de gestión<sup>525</sup>.

Por tanto, aun cuando en el procedimiento de gestión tributaria no es posible hablar de prueba *stricto sensu*, la Administración ha de obtener, en el transcurso del mismo, «antecedentes y justificantes» que puedan utilizarse, posteriormente, en sede jurisdiccional, como auténticos medios probatorios de los hechos que hayan fundamentado sus actos, y tratar de evitar así que prosperen, en esta vía, eventuales impugnaciones por parte de los obligados

---

recho tributario. Nos referíamos, concretamente, a la contabilidad ajustada a las disposiciones del Código de Comercio en el caso de aquellos empresarios cuyo régimen de tributación no prevea la llevanza preceptiva de la misma (recordemos que la obligación existe por ley mercantil). Ahora bien, la alusión a este supuesto no pretendía agotar en él nuestra propuesta. En aquel artículo apuntamos como referencia última la ley tributaria (*vid.* pág. 46), prescindiendo, pues, de que los materiales hubieran de existir obligatoriamente en virtud de otro tipo de normas.

<sup>524</sup> *Vid.* SÁNCHEZ SERRANO, L., Comentario a la Sección 3.<sup>a</sup> del Capítulo III del Título III de la Ley General Tributaria, en AMORÓS RICA, N. (Dir.), *Comentarios a las Leyes Tributarias y Financieras*, Tomo II, Comentario *cit.*, págs. 153 y ss. (el texto transcrito lo hemos tomado de las págs. 155 y 159).

<sup>525</sup> *Vid.* FALCÓN Y TELLA, R., «Cuestiones normativas y cuestiones de prueba en el Derecho tributario», *op. cit.* (el texto transcrito lo hemos tomado de la pág. 35).

Son también muy significativas las palabras de ESCRIBANO: «Cuando se afirma que el grado de probanza de una resolución administrativa en el seno de un procedimiento tributario no ha de estar rodeada de menores garantías que en el seno del proceso, se pretende, entre otras cosas, evitar que dándola por buena en ese ámbito, sea rechazada por falta de garantías cuando en el ámbito del proceso la Administración no esté en condiciones de probar o motivar esa resolución» (ESCRIBANO LÓPEZ, F., «El procedimiento tributario tras la reforma de la LGT», *op. cit.*, págs. 12-13).

tributarios. Pues bien, esta doctrina tiene plena virtualidad en el ámbito del procedimiento tributario sancionador; en definitiva, las sanciones tributarias no pueden fundamentarse en antecedentes y justificantes cuya valoración como prueba en sede jurisdiccional vulnere los derechos a no autoincriminarse y a la presunción de inocencia. Hay que tener presente, en este sentido, que, de conformidad con el artículo 11.1 de la Ley Orgánica del Poder Judicial, serán ineficaces las pruebas que impliquen la violación directa o indirecta de derechos fundamentales de los ciudadanos. Y dicho precepto tiene un «efecto reflejo» (utilizamos la terminología de FALCÓN Y TELLA) sobre el ámbito administrativo; puesto que lo aportado en las declaraciones autoinculpatorias realizadas bajo coacción por el obligado tributario no constituirá, ante los tribunales, prueba legítima en la que sustentar las sanciones impuestas, los órganos inspectores habrían de reunir otras piezas de convicción que no tuvieran este «inconveniente». Es necesario precisar al respecto que si bien las declaraciones autoinculpatorias a las que nos referimos podrían ser decisivas en la recopilación de dicho material, ello no tendría por qué privar a éste de legitimidad probatoria en eventuales procesos relativos al ámbito sancionador, y podría fundamentar válidamente la imposición de sanciones tributarias. Veamos qué apoyo jurídico tiene tal afirmación.

«En todo tipo de procedimiento se respetarán las reglas de la buena fe —establece literalmente el artículo 11.1 de la Ley Orgánica del Poder Judicial—. No surtirán efecto las pruebas obtenidas, directa o indirectamente, violentando los derechos o libertades fundamentales.»

Para un gran número de procesalistas, con la expresión «indirectamente» el artículo 11.1 consagra la doctrina de los «frutos del árbol envenenado» («fruit of the poisonous tree doctrine»), según la cual carecen de eficacia las pruebas que, aun habiéndose obtenido lícitamente, sean consecuencia de actos previos ilícitos<sup>526</sup>. Si, como consideran tantos estudiosos del Derecho procesal, este precepto consagra realmente dicha doctrina, se podría entender que el material obtenido en las declaraciones autoinculpatorias arrancadas coactivamente al obligado tributario en el procedimiento de liquidación no sería el único ineficaz como medio de prueba en eventuales procesos relativos al ámbito tributario sancionador: la ineficacia alcanzaría también al material recabado por la Inspección sobre la base de dichas declaraciones (al menos en aquellos casos en los que estuviera directamente relacionado con ellas). Pero no nos precipitemos; hay argumentos entre los procesalistas y en la jurisprudencia que rompen esta «lógica».

<sup>526</sup> Respecto a la doctrina de los «frutos del árbol envenenado», *vid.* Sentencia del Tribunal Constitucional 151/1998, de 13 de julio, Fundamento Jurídico 3º (contiene una remisión a otras Sentencias anteriores —concretamente, a través de la Sentencia 81/1998, de 2 de abril, y en cuanto a la «regla general», al Fundamento Jurídico 5.º de la Sentencia 85/1994, de 14 de marzo; al Fundamento Jurídico 3º de la Sentencia 86/1995, de 6 de junio; al Fundamento Jurídico 4º de la Sentencia 181/1995, de 11 de diciembre; así como al Fundamento Jurídico 5.º de la Sentencia 49/1996, de 26 de marzo), y también Sentencia 87/2001, de 2 de abril, Fundamento Jurídico 4.º (que, a su vez, remite también a pronunciamientos anteriores: Sentencias 81/1998, de 2 de abril —Fundamento Jurídico 4º—; 49/1999, de 5 de abril —Fundamento Jurídico 14º—; 166/1999, de 27 de septiembre —Fundamento Jurídico 4º—; 171/1999, de 27 de septiembre —Fundamento Jurídico 4º—; 8/2000, de 17 de enero —Fundamento Jurídico 2º—).  *Vid.*, asimismo, Sentencias de la Sala de lo Penal del Tribunal Supremo de 29 de marzo de 1990 (R.A. 2647), Fundamento de Derecho 7º; 2054/1994, de 26 de noviembre (R.A. 8974), Fundamento de Derecho 1.º; 448/1997, de 4 de marzo (R.A. 2215), Fundamento de Derecho 2º; 472/1997, de 14 de abril (R.A. 3524), Fundamento de Derecho 6º; 501/1997, de 18 de abril (R.A. 3611), Fundamento de Derecho 5º; 538/1997, de 23 de abril (R.A. 3259), Fundamento de Derecho 8º; 1317/1999, de 21 de septiembre (R.A. 7386), Fundamento de Derecho 4º; 198/2000, de 11 de febrero (R.A. 743), Fundamento de Derecho 2º.

A juicio de PASTOR BORGONÓN, el artículo 11.1 de la Ley Orgánica del Poder Judicial no recoge la doctrina de los «frutos del árbol envenenado»: las palabras «directa o indirectamente» tienen otro sentido. Dicha autora considera que es preciso distinguir «entre las prohibiciones probatorias –escribe– derivadas de la vulneración de derechos fundamentales en la admisión o práctica de los medios de prueba en el proceso, y las resultantes de conductas que violen estos derechos en la labor previa de búsqueda y recogida de las fuentes de prueba». Continúa: «El desconocer las primeras supondría un atentado directo contra los derechos o libertades básicos, mientras que ignorar las segundas atentaría indirectamente contra ellos, en concreto, contra los derechos a un proceso con todas las garantías y a la igualdad». «Y este ataque es indirecto –dice– porque no se produce con el mero acto de admitir y tomar en consideración un medio de prueba en el proceso, ya que éste se realiza con todos los requisitos legales, sino de modo mediato, como consecuencia de los actos de consecución de las fuentes de prueba, que por inconstitucionales son nulos»<sup>527</sup>.

Para GONZÁLEZ MONTES, «parece» que el legislador no ha querido consagrar en el artículo 11.1 de la Ley Orgánica del Poder Judicial la doctrina de los «frutos del árbol envenenado». Como PASTOR BORGONÓN, propone «que se considere infracciones directas las que se producen dentro del proceso (en la admisión y práctica de la prueba), e infracciones indirectas las que se producen fuera del proceso en el momento de la búsqueda y recogida de las fuentes de prueba». De todas formas, considera dicho autor que en el artículo 11.1 «sobra la expresión «directa o indirectamente», ya que «puede dar lugar a confusiones»<sup>528</sup>.

Por lo tanto, podría entenderse que a pesar de que el material aportado en las declaraciones autoinculpatorias realizadas coactivamente por el obligado tributario en el procedimiento de liquidación carece de eficacia probatoria legítima en eventuales procesos relativos al ámbito tributario sancionador, no ocurriría lo mismo con el material obtenido a «raíz» de las citadas declaraciones autoinculpatorias, esto es, con el material que los órganos inspectores hubiesen logrado reunir «orientados» en su actuación por lo aportado en dichas declaraciones. La trascendencia probatoria, en un proceso relativo al ámbito sancionador, del material aportado en tales declaraciones constituiría un ataque directo al derecho a no declarar contra sí mismo, pero no tendría por qué ocurrir lo mismo con el material obtenido a «raíz» de aquél otro: en principio, no presentaría tacha alguna desde la óptica del artículo 11.1 de la Ley Orgánica del Poder Judicial. Ello tendría un «efecto reflejo» sobre el procedimiento administrativo; puesto que los medios de convicción que trajeran causa del material aportado en las declaraciones autoinculpatorias efectuadas coactivamente en el procedimiento liquidatorio constituirían, en principio, prueba legítima en un eventual proceso relativo a la imposición de sanciones tributarias, no sería necesario

---

<sup>527</sup> PASTOR BORGONÓN, B., «Eficacia en el proceso de las pruebas ilícitamente obtenidas», *Justicia* 86, II, 1986, págs. 337 y ss. (el texto transcrito lo hemos tomado de las págs. 361 y 362); con menor rotundidad (en 1986, la autora afirma que «el art. 11.1 LOPJ no supone la consagración legal de los efectos reflejos de las prohibiciones probatorias», y en 1993, considera «dudoso» que este precepto consagre tales efectos), «La prueba ilegalmente obtenida», AA.VV., *La restricción de los derechos fundamentales de la persona en el proceso penal*, Cuadernos de Derecho Judicial, núm. XXVIII, Consejo General del Poder Judicial, Madrid, 1993, págs. 185 y ss. (vid. pág. 209).

<sup>528</sup> GONZÁLEZ MONTES, J.L., «La prueba obtenida ilícitamente con violación de los derechos fundamentales (El Derecho constitucional a la prueba y sus límites)», *Revista de Derecho Procesal*, 1990-1, págs. 29 y ss. (vid. págs. 39-40).

que la Inspección recabase otros antecedentes y justificantes para fundamentar las sanciones que correspondiera imponer<sup>529</sup>.

Encontramos también un importante apoyo a nuestra postura en las reflexiones que hiciera RODRÍGUEZ SOL hace algunos años<sup>530</sup>. Denuncia este autor la equiparación en la doctrina, y frecuentemente en la jurisprudencia, de dos preceptos de la Ley Orgánica del Poder Judicial: los artículos 11.1 y 238.3º. Según éste último en su anterior redacción (vigente cuando argumenta RODRÍGUEZ SOL), los actos judiciales serán nulos de pleno derecho «cuando se prescinda total y absolutamente de las normas esenciales de procedimiento establecidas por la ley o [tengan lugar] con infracción de los principios de audiencia, asistencia y defensa, siempre que efectivamente se haya producido indefensión». La Ley Orgánica 19/2003, de 23 de diciembre, ha dado una nueva redacción a este artículo («Los actos procesales serán nulos de pleno derecho en los casos siguientes: (...) 3º Cuando se prescinda de normas esenciales del procedimiento, siempre que, por esa causa, haya podido producirse indefensión»); pero las palabras de RODRÍGUEZ SOL no han perdido por ello su interés. Al equipararse estos preceptos, considera dicho autor que «se deja prácticamente sin contenido y sin utilidad alguna la previsión del art. 238.3º». Sin embargo, «haciendo una interpretación sistemática y teleológica –escribe–, se llega a la conclusión de que ambos preceptos se refieren a supuestos perfectamente diferenciables». A juicio de RODRÍGUEZ SOL, correspondería aplicar el artículo 238.3º ante la violación de los derechos fundamentales de carácter procesal consagrados en el artículo 24 de la Constitución<sup>531</sup>; el artículo 11.1 se referiría, en cambio, a la vulneración de los restantes derechos fundamentales<sup>532</sup>.

<sup>529</sup> FALCÓN Y TELLA, por su parte, ve en el artículo 11.1 de la Ley Orgánica del Poder Judicial el reflejo de la doctrina anglosajona de los «frutos del árbol envenenado». Vid. de este autor «La imposibilidad de utilizar datos obtenidos por la Inspección tributaria a efectos penales o sancionadores: la sentencia Saunders, de 17 de diciembre de 1996», *op. cit.*, págs. 491-492. Vid. también DEL POZO PÉREZ, M., «El derecho a no autoinculparse y a no declarar contra sí mismo. Reflexiones sobre su aplicación en el derecho tributario», *Jurisprudencia Tributaria*, núm. 7, 2000, pág. 35. Consúltese asimismo ANEIRO PEREIRA, J., «El derecho a no declarar contra sí mismo y a no confesarse culpable a la luz de la jurisprudencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos», *op. cit.*, pág. 21. CAAMAÑO ANIDO, por su parte, considera «invocable» la doctrina de los frutos del árbol envenenado «en el ámbito de los procedimientos administrativos –además de los jurisdiccionales– sancionadores», y señala que «sin que haya hecho referencia expresa a la doctrina que nos ocupa, sin embargo parece haberle llevado a tal conclusión a MARTÍN QUERALT [«Los registros de almacenes, locales comerciales y fábricas en el proceso tributario-penal», *Tribuna Fiscal*, núm. 89, 1998, págs. 3 y ss.] la Sentencia del Tribunal Constitucional 228/1997, de 16 de diciembre» –CAAMAÑO ANIDO, M.A., «El derecho tributario sancionador desde la perspectiva del ordenamiento comunitario (y II)», *Revista de Contabilidad y Tributación*, Centro de Estudios Financieros, núm. 238, págs. 116-118 (vid. pág. 117)–.

<sup>530</sup> Vid. RODRÍGUEZ SOL, L., *Registro domiciliario y prueba ilícita*, Comares, Granada, 1998, págs. 81 y ss.

<sup>531</sup> Afirma literalmente este autor: «El artículo 238.3º contempla los casos de nulidad de pleno derecho, absoluta y radical, como consecuencia de haberse vulnerado los derechos fundamentales de naturaleza procesal reconocidos en el art. 24 C.E. (derecho a un proceso público con todas las garantías y proscripción de la indefensión)». Hemos de tener en cuenta al respecto que, como ha señalado CORDÓN MORENO, cuando el artículo 24.2 «habla del derecho a un proceso público con todas las garantías, incluye dentro de él las expresamente previstas e individualizadas en el mismo precepto» (CORDÓN MORENO, F., *Las Garantías Constitucionales del Proceso Penal*, Aranzadi, Pamplona, 1999, pág. 41). Es más; comprende, incluso, las no reconocidas expresamente, cuya determinación «se deberá basar en las normas internacionales y en nuestras leyes procesales, teniendo en cuenta los principios que inspiran la Constitución» (vid. GARRIDO FALLA, F., *Comentarios a la Constitución*, *op. cit.*, pág. 484).

<sup>532</sup> VEGAS TORRES (1993) invoca, asimismo, en materia de prueba ilícita, los artículos 11.1 y 238.3º de la Ley Orgánica del Poder Judicial. Como PASTOR BORGONÓN y GONZÁLEZ MONTES, VEGAS TORRES se inclina también por una interpretación amplia del artículo 11.1. Dicho precepto se aplicaría «tanto a las vulneraciones de

En ambos casos la prueba sería ineficaz<sup>533</sup>; pero hay una diferencia importante entre estas dos normas: el artículo 238.3º «no tiene el drástico efecto, sí previsto en el art. 11.1, de invalidar (“contaminar”) a todas las pruebas directa o indirectamente relacionadas con el acto nulo». Dicho esto, afirma RODRÍGUEZ SOL que, «al margen de declaraciones aisladas», una «interpretación sistemática» de las resoluciones del Tribunal Supremo pone de manifiesto que cada una de estas normas se ha de aplicar en los supuestos apuntados (el artículo 238.3º cuando se violan derechos fundamentales de carácter procesal, y el artículo 11.1 cuando se vulneran otros derechos fundamentales); la unificación de su doctrina sobre la inasistencia del Secretario Judicial a los registros domiciliarios es «paradigmática»<sup>534</sup>.

“Después de muchos titubeos y vacilaciones —escribe RODRÍGUEZ SOL—, la conclusión ha sido precisamente la de admitir que es posible una nulidad absoluta por infracción de las normas esenciales de procedimiento y, en opinión de la jurisprudencia, generadora de indefensión (la ausencia del

---

derechos fundamentales cometidas en la obtención de las fuentes de prueba como a las cometidas en la admisión y práctica de los medios de prueba y sea cual fuere la naturaleza del derecho fundamental lesionado (incluyendo, por tanto, los derechos fundamentales de carácter procesal)». Pero, a juicio de VEGAS TORRES, la ineficacia de los actos de prueba irregularmente practicados en el proceso, con vulneración de las garantías que les son propias, «podría directamente derivarse del art. 238.3.º LOPJ y no sería necesario, en rigor, deducirla de lo dispuesto por el artículo 11.1 LOPJ». Este último precepto desplegaría su eficacia en el primer supuesto apuntado (violación de los derechos fundamentales en la búsqueda y recogida de fuentes de prueba), mientras que el artículo 238.3.º se aplicaría en el segundo supuesto (violación de los derechos fundamentales en la admisión y práctica de la prueba). Vid. VEGAS TORRES, J., *Presunción de inocencia y prueba en el proceso penal*, op. cit., págs. 120 y ss. (los fragmentos transcritos los hemos tomado de la págs. 122 —nota núm. 128— y 125). Vid. también CACHÓN VILLAR, P., *La prueba ilícitamente obtenida (Reflexiones en torno al artículo 11.1 de la Ley Orgánica del Poder Judicial)*, Discurso leído el día 20 de diciembre de 1990, en el acto de su recepción como Académico de Número de la Real Academia de Legislación y Jurisprudencia de Valladolid, Valladolid, 1990, págs. 11-12.

<sup>533</sup> «No surtirán efecto las pruebas obtenidas, directa o indirectamente, violentando los derechos o libertades fundamentales», dice el artículo 11.1. Y el artículo 238.3º contempla supuestos de nulidad absoluta o de pleno derecho de los actos judiciales; carecen, por tanto, en esos casos, de eficacia (*quod nullum est, nullum producit effectum*).

<sup>534</sup> Resulta interesante la síntesis de RIVES SEVA sobre la doctrina jurisprudencial de la primera parte de los años noventa relativa al artículo 569.4.º de la Ley de Enjuiciamiento Criminal, en «La prueba en el proceso penal. Apuntes jurisprudenciales», *Actualidad Penal*, 1995-2, margs. 570 y ss. XXXIII. De fecha anterior, vid. el trabajo de GONZÁLEZ-CUÉLLAR SERRANO, N., «Entrada y registro en el domicilio», en AA.VV., *La restricción de los derechos fundamentales de la persona en el proceso penal*, Cuadernos de Derecho Judicial, núm. XXVIII, Consejo General del Poder Judicial, Madrid, 1993, págs. 128 y ss.

Vid. también RODRÍGUEZ SOL, L., *Registro domiciliario y prueba ilícita*, op. cit., págs. 155 y ss.; MARTÍN PALLÍN, J.A., Comentario al artículo 569 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal, en CONDE-PUMPIDO FERREIRO, C. (Dir.), *Enjuiciamiento Criminal. Ley y legislación complementaria. Doctrina y Jurisprudencia*, Tomo II, Trivium, Madrid, 1998, págs. 1974 y ss.

En síntesis, hemos de decir que el artículo 569.4.º ha tenido tres redacciones. La primigenia establecía que en el registro había de estar siempre presente el Secretario judicial; la redacción que introdujo la Ley 10/1992, de 30 de abril, de Medidas Urgentes de Reforma Procesal, amparaba la posibilidad de ausencia de dicho funcionario; y, finalmente, la reforma introducida por la Ley 22/1995, de 17 de julio, ha restablecido la necesaria presencia de dicho fedatario (si bien se declara expresamente que «en caso de necesidad» el Secretario pueda «ser sustituido en la forma prevista en la Ley Orgánica del Poder Judicial» —«lo cual (...) tampoco es una novedad respecto a la normativa anterior», como afirma RODRÍGUEZ SOL en su citada monografía *Registro domiciliario y prueba ilícita*, pág. 183—). En la primera parte de los años noventa, básicamente han sido dos las posturas mantenidas por el Tribunal Supremo en relación con el precepto que nos ocupa: la irregularidad del acta extendida, admitiendo la incorporación en el proceso de los datos percibidos por los policías intervinientes, vía declaración testifical; y la nulidad de dicho acta, sin posibilidad de declaración testifical confirmatoria por parte de los policías que intervinieron, si bien se han admitido otros medios de prueba.



Secretario), plenamente encuadrable en el art. 238.3º LOPJ, (...) sin que (...) le sea aplicable en su máximo rigor la doctrina de «los frutos del árbol envenenado» (...)»<sup>535</sup>

Las reflexiones de RODRÍGUEZ SOL resultan de gran interés en la materia que nos ocupa<sup>536</sup>. Insistimos en la idea de que *el artículo 238.3º no contempla el efecto invalidante de la prueba relacionada con un acto judicial nulo*<sup>537</sup>. La trascendencia jurisdiccional, en

<sup>535</sup> Es significativa al respecto la Sentencia 117/1995, de 2 de febrero (R.A. 748) –Sentencia que cita el propio RODRÍGUEZ SOL–, en cuyo Fundamento de Derecho 2.º se lee lo siguiente:

“(...) la doctrina de esta Sala [de lo Penal] no ha sido estable y pacífica sobre las consecuencias jurídicas de la falta de asistencia del Secretario Judicial [a los registros domiciliarios] (v. S 2 octubre 1992), si bien, últimamente, se ha llegado a un punto de coincidencia entre corrientes opuestas: la de estimar nula de pleno derecho la diligencia de entrada y registro en un domicilio, aun con la existencia de mandamiento judicial, de tal modo que, en tal caso, de la diligencia no pueden ya derivarse los efectos de prueba preconstituida que habiendo asistido el Secretario Judicial tendría, sin que ello sea óbice para que el propio imputado o imputados y los testigos que intervinieron en la diligencia puedan, en el acto del juicio oral, declarar respecto de lo que oyeron o vieron en aquella diligencia, pero sin que en esta fórmula general puedan entrar los policías actuantes, en cuanto como tales intervinieron en un acto judicial nulo de pleno derecho, del que ellos fueron los protagonistas, no hay posibilidad de subsanación (v. S. 25 noviembre 1992). Esta doctrina tiene su apoyo en las siguientes consideraciones: a) El ámbito propio de la protección constitucional de la inviolabilidad del domicilio, de acuerdo con el artículo 18.2 de la Constitución, consistente en que no puede practicarse ninguna entrada o registro en él «sin el consentimiento del titular o resolución judicial salvo en caso de flagrante delito». Si existe autorización judicial, no cabe hablar, en principio, de vulneración constitucional (v. Autos del Tribunal Constitucional de 11 y 16 marzo 1991). No es de aplicación, por tanto, el artículo 11.1 de la LOPJ, sino el artículo 238.3º de la LEcrim. [léase LOPJ] b) La ausencia del Secretario Judicial –existiendo mandamiento judicial– constituye una infracción de la legalidad ordinaria. El acta levantada por el funcionario actuante en funciones de secretario nada puede probar, con independencia de que el Secretario Judicial es el único funcionario competente para dar fe con plenitud de efectos en las actuaciones judiciales (artículo 281.1 LOPJ). Y c) La nulidad de la diligencia –al no existir violación constitucional– no impide acreditar los extremos descubiertos en la misma por otros medios probatorios, tales como el testimonio de los que intervinieron en ella en calidad de testigos o los propios interesados (v. artículo 242 LOPJ).”

<sup>536</sup> Ahora bien, no hemos de pasar por alto que este autor llega a idéntica conclusión «a través de un análisis gramatical de los términos literales del art. 11.1 LOPJ», y en concreto de la forma verbal «violentando». “Ciertamente –escribe–, la utilización del gerundio resulta confusa, ya que no es lo mismo que para obtener la prueba se violenta el derecho (relación causa-efecto entre la violencia antecedente y la obtención de la prueba), que como resultado de la obtención de la prueba resulte violentado el derecho (relación causa-efecto entre la obtención de la prueba y la violencia concomitante o subsiguiente). Creemos que los redactores del precepto quisieron expresar únicamente lo primero, es decir «las pruebas obtenidas, directa o indirectamente, como consecuencia de haberse violado un derecho fundamental»”. Señala RODRÍGUEZ SOL más adelante: «Ni la posible vulneración del derecho de defensa, ni la conculcación del derecho a un juicio con todas las garantías, se hallan en la raíz de la obtención de una prueba ilícita, sino que son sus frutos». Y «la consecuencia principal que se deriva de esta tesis no es ni mucho menos la de considerar irrelevante la infracción de los derechos constitucionales de naturaleza procesal, sino la de no darles mayor relevancia que la que les es de la propia L.O.P.J. (nulidad de los actos que hayan prescindido de las garantías del proceso o hayan generado indefensión: absoluta, radical e insubsanable, en la mayoría de los casos, de acuerdo con el art. 238.3º, o relativa en los restantes, contemplados en el art. 240.1)». Vid. págs. 83-85 de la citada monografía de RODRÍGUEZ SOL.

<sup>537</sup> PALACIOS ARROYO tiene en cuenta esta idea, cuando, a propósito de la prueba obtenida por la Inspección de los tributos previa entrada y registro domiciliario, escribe:

«(...) si el reconocimiento vulnera el derecho fundamental reconocido en el artículo 18.2 CE es inconstitucional y nulo, de tal modo que no se admite ni siquiera de modo indirecto la probanza de la realidad y de sus resultados; en este caso sólo se podrán probar estos mismos hechos mediante pruebas totalmente independientes de la entrada declarada inconstitucional. Por el contrario, si el reconocimiento es ilegal pero no inconstitucional, la actuación es igualmente nula y también es nula la eficacia probatoria del documento en que se hayan plasmado los resultados, pero ello no impide que por otros medios probatorios distintos del citado documento se puedan acreditar la realidad del reconocimiento y de lo hallado en el mismo.»

procesos relativos al ámbito tributario sancionador, del material obtenido en las declaraciones autoinculporatorias realizadas bajo coacción por el obligado tributario, en el procedimiento inspector, sería contraria al derecho a no declarar contra sí mismo; derecho éste consagrado, como es sabido, en el artículo 24.2 de la Constitución: correspondería, por tanto, aplicar el artículo 238.3º de la Ley Orgánica del Poder Judicial. Así pues, ese material al que nos referimos carecería de eficacia probatoria en tales procesos, pero no, en principio, el que hubiera podido obtener la Inspección a partir de aquél. Consecuencia «refleja» en el ámbito administrativo es que no sería preciso recabar otros medios de convicción que permitieran probar en sede jurisdiccional los hechos que hubieran servido de fundamento a la imposición de sanciones tributarias.

Para concluir, y a modo de síntesis, diremos que nuestra argumentación permite reconocer el derecho a no autoincriminarse en el ámbito que realmente le corresponde: el punitivo, esto es, en el procedimiento para la imposición de sanciones tributarias<sup>538</sup>. Consecuentemente, las actuaciones inspectoras de comprobación e investigación no se verían dificultadas por el ejercicio de este derecho: invocarlas carecería de sentido si, como proponemos, el material obtenido en las declaraciones autoinculporatorias realizadas bajo coacción por el sujeto inspeccionado no ha de utilizarse para fundamentar la represión de ilícitos tributarios. Dicho material no constituiría prueba legítima al respecto en sede jurisdiccional. Los órganos inspectores habrían de recabar piezas de convicción distintas que sirvieran de apoyo legítimo a la imposición de sanciones; piezas susceptibles de valorarse ulteriormente como medios de prueba válidos en eventuales procesos jurisdiccionales relativos al ámbito sancionador. Y a pesar de que las declaraciones autoinculporatorias realizadas coactivamente en el procedimiento de liquidación hubieran desempeñado un papel decisivo en esta labor recopilatoria a la que nos referimos, hay argumentos jurídicos para reconocer eficacia probatoria en sede contencioso-administrativa a las piezas de convicción obtenidas. Éstas permitirían fundamentar legítimamente la imposición de sanciones tributarias, y la Administración tendría la seguridad de que podría aportarlas ulteriormente, como medios de prueba en principio válidos, en sede jurisdiccional. No cabría considerar como «matización» del derecho a no autoinculparse y, por ende, de la presunción de inocencia, la posibilidad de que los materiales cuya aportación constituyera declaración autoinculporatoria «orientasen» la búsqueda de otros elementos de convicción en los que sustentar con legitimidad la imposición de sanciones tributarias. No habría tal matización porque, insistentemente, ello no afectaría en absoluto a los derechos aludidos.

Nuestra postura resiste posibles críticas ante una realidad por el momento incuestionable: que la Administración tributaria tendrá conocimiento en el ejercicio de su función

---

Vid. PALACIOS ARROYO, L.F., «La prueba en el procedimiento de gestión tributaria. Especial referencia a la prueba obtenida por la inspección de los tributos previa entrada y registro domiciliario», *Revista de Contabilidad y Tributación*, Centro de Estudios Financieros, núm. 199, 1999, págs. 149-150.

<sup>538</sup> Según AGUALLO AVILÉS, «es claro que la delimitación que el máximo intérprete de la Constitución ha hecho hasta el momento del contenido de los derechos del artículo 24, apartados 1 y 2, de la CE, no permite mantener, como sin embargo hace un amplio sector de la mejor doctrina, que dichas garantías resultan aplicables en el procedimiento de gestión tributaria». A juicio de este autor, «cuando se predica la aplicación de los derechos a no declarar contra sí mismo y a no confesarse culpable en los procedimientos de gestión tributaria, se está perjudicando gravemente los intereses públicos tutelados en el artículo 31.1 CE» (AGUALLO AVILÉS, A., «La necesidad de un análisis constitucional del Derecho financiero. Hacia un *Derecho financiero constitucional*», *op. cit.*, págs. 86, 108).

sancionadora de «todo» lo descubierto a efectos liquidatorios<sup>539</sup>. Y decimos que resiste esta crítica porque, como hemos visto, los materiales incriminatorios obtenidos en el transcurso de las actuaciones de inspección, aun siendo reveladores de conductas infractoras, no deberán utilizarse en todo caso a efectos sancionadores, sino sólo cuando, según lo aquí expuesto, ello no contravenga los derechos a no autoinculparse y a la presunción de inocencia.

### **b) «Fase preprocesal» y materiales obtenidos con carácter previo por la Inspección**

Ya hemos dicho que la llamada fase preprocesal de los delitos contra la Hacienda Pública puede tener lugar en el transcurso del procedimiento inspector, o, más tarde, iniciado el procedimiento para la imposición de sanciones tributarias.

Pues bien, a la luz de nuestra propuesta de equilibrio entre el derecho a no autoinculparse, de un lado, y la necesaria colaboración del obligado tributario en el procedimiento inspector, de otro lado, sólo aquellos materiales cuya aportación no constituya declaración autoinculpatoria, entendida ésta en los términos ya expuestos, o que lo sea y conste verdaderamente el carácter voluntario de la misma podrán utilizarse a efectos represivos. En otro caso, y a pesar de la incorporación formal de «datos, pruebas y circunstancias» prevista en el llamado Estatuto del Contribuyente, será preciso recabar otros materiales que permitan fundamentar válidamente la imposición de sanciones tributarias o penas; materiales cuya aportación no constituya declaración autoinculpatoria o, si aquélla se puede calificar como tal, que no tenga carácter coactivo.

Cuando la fase preprocesal se inicia en el transcurso del procedimiento de liquidación, normalmente no habrá verdadera constancia de que alguno o algunos de los materiales autoinculpatorios hayan sido suministrados voluntariamente por el obligado tributario. Así pues, excepto que haya dicha constancia, aquellos elementos cuya aportación constituya declaración autoinculpatoria no han de tener, en absoluto, virtualidad represiva: no habrán de servir como fundamento de la imposición de sanciones, ni tampoco deberían tenerse en cuenta, por sí mismos, de cara a la remisión del expediente al Ministerio Público o a la jurisdicción penal. Ciertamente, la Inspección, en el seno de la fase preprocesal, será consciente de la existencia de éstos; pero no habrían de ser la causa de la inhibición administrativa prevista en el artículo 77.6 de la Ley General Tributaria, y es que estarán contaminados a efectos penales, y podrían comprometer irremediabilmente los derechos a no autoinculparse y a la presunción de inocencia en el proceso.

Esto que decimos sería también aplicable a la fase preprocesal incoada en el transcurso del procedimiento sancionador, por lo que respecta a los materiales obtenidos en el procedi-

---

<sup>539</sup> «El milagro de la transmutación de los funcionarios en su quehacer cotidiano está aún por realizar...», ha escrito LAGO MONTERO en este sentido; y también: «¿Realmente cabe esperar de los funcionarios liquidadores y sancionadores, por muy separados que estén, que no utilicen los conocimientos adquiridos en el procedimiento inspector para “avanzar” en la instrucción y resolución del procedimiento sancionador?» (vid. de este autor «Procedimiento sancionador separado del procedimiento de liquidación tributario. Reflexiones sobre el derecho a no autoinculparse», *XIX Jornadas Latino-Americanas de Direito Tributário*, Livro 2, *A Criminalização das Infracções Fiscais – Comunicações Técnicas*, Associação Fiscal Portuguesa, 1998, págs. 335-336, 350; *Impuestos-II*, 1999, págs. 1173, 1184-1185).

miento inspector e incorporados formalmente al expediente sancionador. Obviamente, aquellos elementos que hayan sido recabados en el transcurso de dicho procedimiento sancionador no plantearán problema alguno, siempre que, como corresponde, su obtención hubiera sido respetuosa con el citado derecho fundamental a no autoincriminarse.

### **c) El contenido del expediente que la Administración tributaria remite al Ministerio Fiscal o a los tribunales, a la luz del artículo 24.2 de la Constitución**

#### *c.1) Algunas consideraciones propias de la doctrina penal*

Los medios de prueba obtenidos ilegítimamente han de quedar excluidos del proceso. Ahora bien, no todos los autores consideran que la exclusión ha de traducirse en inadmisibilidad o eliminación. Así, BAYARRI GARCÍA frente a la problemática «de si los medios de prueba ilícitamente obtenidos han de declararse INADMISIBLES DE PLANO POR EL INSTRUCTOR, o, admitidos y unidos al procedimiento», ha argumentado en favor de su inapreciabilidad<sup>540</sup>.

SENTÍS MELENDO, por su parte, considerando que esos materiales a los que nos referimos «hayán llegado a entrar en los autos», ha señalado que «no deben quedar incorporados a ellos, no deben ser adquiridos por el proceso»<sup>541</sup>. Ahora bien, según ASENCIO MELLADO, a pesar de que «teóricamente [ese tipo de pruebas] no puedan utilizarse para fundamentar el fallo, han podido lograr el propósito, a veces perfectamente preconcebido, de transmitir una impresión al Juez que difícilmente puede ser borrada posteriormente de su inconsciente»<sup>542</sup>.

Para solucionar esta problemática ambos autores han propuesto una medida ciertamente contundente. «Eliminar todas esas pruebas [las ilegítimas y las derivadas de éstas] y dejar como juzgador a quien ha tomado conocimiento de ellas no parece una solución aceptable –tiene escrito SENTÍS MELENDO–. La solución drástica sería anular todo lo actuado y separar al Juez que ha intervenido hasta entonces, para que su sucesor, sin conocimiento de esos elementos probatorios, pueda juzgar con absoluta imparcialidad»<sup>543</sup>. También ASENCIO MELLADO considera necesario separar al juez que ha tenido contacto con esos elementos probatorios, y sustituirlo por otro que ignore completamente la existencia de los mismos<sup>544 545</sup>.

---

<sup>540</sup> Vid. BAYARRI GARCÍA, C.E., «La prueba ilícita y sus efectos», en AA.VV., *La restricción de los derechos fundamentales de la persona en el proceso penal*, Cuadernos de Derecho Judicial, núm. XXVIII, Consejo General del Poder Judicial, Madrid, 1993, págs. 433-434.

<sup>541</sup> SENTÍS MELENDO, S., «La prueba en el proceso. Para quién se prueba – Principio de adquisición», *Revista de Derecho Procesal*, núms. 2-3, 1977, pág. 437.

<sup>542</sup> ASENCIO MELLADO, J.M.<sup>a</sup>, «La prueba. Garantías constitucionales derivadas del artículo 24.2», *Poder Judicial*, núm. 4, 1986, pág. 38; *Prueba prohibida y prueba preconstituida*, op. cit., pág. 86.

<sup>543</sup> SENTÍS MELENDO, S., «La prueba en el proceso. Para quién se prueba – Principio de adquisición», op. cit., pág. 438.

<sup>544</sup> Vid. ASENCIO MELLADO, J.M.<sup>a</sup>, «La prueba. Garantías constitucionales derivadas del artículo 24.2», op. cit., págs. 38-39; y también *Prueba prohibida y prueba preconstituida*, op. cit., pág. 86.

<sup>545</sup> En el ámbito de las escuchas telefónicas, ha propuesto la abstención o, en su caso, la recusación del juez, LÓPEZ BARJA DE QUIROGA, J., *Las escuchas telefónicas y la prueba ilegalmente obtenida*, op. cit., pág. 131.

Pero recalcamos la falta de unanimidad en la doctrina procesal sobre esta controvertida materia<sup>546</sup>. Como hemos apuntado ya, se opone a la anulación de lo actuado BAYARRI GARCÍA, quien ha escrito, al abordar la posible contaminación que la prueba ilegítima pueda producir debido al sistema de apreciación conjunta de la prueba que rige en nuestro Ordenamiento<sup>547</sup>:

«Una vez incorporado [el elemento viciado de nulidad por su origen], no por esto corrompe o contamina al resto de los elementos probatorios ya incorporados o practicados a continuación y con posterioridad, por tratarse de elementos de prueba REDUNDANTES (inciden sobre hechos plenamente acreditados por otros elementos probatorios) o IRRELEVANTES (por su escasa fuerza probatoria), con lo que el juzgador hubiere llegado a idéntica conclusión, abstracción hecha de dicha prueba, por lo que estimo, que, en estos casos sería de aplicación (y de forma analógica a los casos de prueba derivada de otra ilícita) la TEORÍA DEL DESCUBRIMIENTO INEVITABLE, y, en su consecuencia, NO INVALIDAR el resto de los elementos de prueba concurrentes, y *ello sin necesidad de “sacar materialmente” de los autos los elementos probatorios ilegales o ilícitos y dar traslado a otro juez o tribunal no “contaminados” para el conocimiento final (...)* por ser innecesario, dada la práctica intrascendencia de la prueba viciada, bastando una abstracción teórica del juez o jueces encargados de conocer, en base al principio de economía procesal y al derecho constitucional, a un proceso sin dilaciones indebidas.»<sup>548</sup>

BAYARRI GARCÍA discrepa del criterio mantenido por el Tribunal Constitucional, sobre la materia. Alude dicha autora a la Sentencia 114/1984, de 29 noviembre; «en síntesis –tiene escrito sobre este pronunciamiento– puede resumirse en que, cuando en el conjunto instrumental que constituye la prueba, uno de los elementos ha sido obtenido ilegal o ilícitamente, se plantea el problema de determinar su influencia sobre los demás, aunque sea inconscientemente, y sobre el resultado del concurso en sí mismo, es decir, sobre el hecho que se pretende probar». También alude BAYARRI GARCÍA a las Sentencias posteriores de 21 de mayo y 24 de septiembre de 1986 (64/1986 y 109/1986, respectivamente), y de 9 de abril de 1987<sup>549</sup>.

<sup>546</sup> Vid. DE URBANO CASTRILLO, E., Primera parte, letra B), «El artículo 11.1 de la LOPI: breve examen», DE URBANO CASTRILLO, E.; TORRES MORATO, M.A., *La Prueba Ilícita Penal. Estudio Jurisprudencial*, Aranzadi, Pamplona, 2000, pág. 40.

<sup>547</sup> BAYARRI GARCÍA, C.E., «La prueba ilícita y sus efectos», *op. cit.*, págs. 431-433.

<sup>548</sup> La cursiva es nuestra.

<sup>549</sup> Tengamos presente asimismo, de fecha más reciente, la Sentencia 49/1999, de 5 de abril, en cuyo Fundamento Jurídico 12.º leemos:

“(…) la interdicción procesal de las pruebas ilícitamente adquiridas se integra en el contenido del derecho a un proceso con todas las garantías –art. 24.2 CE–, en la medida en que la recepción procesal de dichas pruebas implica «una ignorancia de las garantías propias del proceso», comportando también «una inaceptable confirmación institucional de la desigualdad entre las partes en el juicio (art. 14 CE), desigualdad que se ha procurado antijurídicamente en su provecho quien ha recabado instrumentos probatorios en desprecio de los derechos fundamentales de otro» (STC 114/1984, fundamento jurídico 5º). Por ello, en el presente caso, ha de declararse también vulnerado el art. 24.2 CE, pues el debate en que consiste el juicio oral quedó viciado desde que se admitió en él la utilización de elementos de prueba constitucionalmente ilícitos. El análisis de las actuaciones pone de relieve que parte del contenido de las escuchas interceptadas fue admitido como prueba en el juicio oral, fue objeto de debate en el mismo y fue uno de los elementos sobre los que se fundó la convicción de condena –fundamento jurídico segundo de la sentencia de la Audiencia Provincial de Málaga– ya que ésta se basa, entre otras pruebas, en la declaración testifical de los agentes policiales que practicaron las escuchas y en la transcripción literal de las cintas aportadas, valoradas conjuntamente, sin que consten elementos que determinen la fuerza probatoria que cabe atribuir al resto de las pruebas consideradas por separado.”

Destacamos asimismo el criterio de PASTOR BORGONÓN, jurista para quien la solución consistente en anular lo actuado y separar al Juez «parece un poco drástica» y, además, obliga a hacer una interpretación analógica de las causas de abstención y recusación previstas en la Ley Orgánica del Poder Judicial (PASTOR BORGONÓN se refiere en concreto al número 10 del artículo 219<sup>550</sup>)<sup>551</sup>. Esta autora ha manifestado su confianza en que «el juez logrará hacer abstracción de la prueba excluida, sin que sea necesario cambiar de juzgador y repetir el juicio». Ahora bien, PASTOR BORGONÓN reconoce a renglón seguido que «es difícil estar seguro de que una prueba ilícita, integrada en un conjunto de pruebas admisibles, se ha excluido verdaderamente del proceso y no ha influido en el convencimiento del juez, aunque éste se base, formalmente, en otros medios probatorios»<sup>552</sup>; por ello, «si, a pesar de la taxativa orden del art. 11.1 LOPJ, la sentencia se ha dictado tomando en consideración una prueba que no debería haber surtido efecto, esta resolución puede ser revocada, mediante la utilización de los recursos que contra la misma procedan –siempre, claro está, que los hechos que se consideran acreditados en base a estas pruebas sean relevantes para el fallo–»<sup>553</sup>.

Lo cierto es que, en el presente, un «ejercicio de confianza» es la única posibilidad que nos brinda la legislación procesal. Todo lo demás es, por el momento, pura teoría.

RODRÍGUEZ SOL, quien considera que el tratamiento que debe darse al problema ha de ser diverso, «dependiendo de la fase del procedimiento en que tenga lugar la exclusión de la prueba», tampoco es ajeno a este ejercicio de confianza al que nos referimos<sup>554</sup>. Señala dicho autor: «Si [la exclusión de la prueba] se produce en la fase de instrucción, bastará para evitar el prejuicio del juzgador la observancia de la elemental cautela, consagrada hoy como principio constitucional en todos los modelos de nuestro proceso penal por delito, de que el Juez que instruye no puede fallar»; RODRÍGUEZ SOL aconseja que, para eludir riesgos, el instructor no remita al juzgador piezas de convicción inadmisibles o inutilizables, al menos fuera de los casos de infracción de la legalidad ordinaria<sup>555</sup>. Sobre esta base, puesto que

<sup>550</sup> «Haber actuado como instructor de la causa penal o haber resuelto el pleito o causa en anterior instancia.»

El número 11 del artículo 219, tras la reforma introducida por la Ley Orgánica 19/2003, de 23 de diciembre, de modificación de la Ley Orgánica 6/1985, de 1 de julio, del Poder Judicial, dice literalmente: «Haber participado en la instrucción de la causa penal o haber resuelto el pleito o causa en anterior instancia».

<sup>551</sup> CACHÓN VILLAR, por su parte, entiende que la abstención o la recusación podrían tener cabida de *lege ferenda*, pero considera «forzado» que ello sea defendible de *lege data*; vid. CACHÓN VILLAR, P., *La prueba ilícitamente obtenida (Reflexiones en torno al artículo 11.1 de la Ley Orgánica del Poder Judicial)*, op. cit., págs. 24-25.

<sup>552</sup> Para DE URBANO CASTRILLO, la «influencia psicológica» que ejercerá sobre el juez la práctica de una prueba que posteriormente no surtirá efecto «es un riesgo que debe correrse pues en caso contrario, entendemos, puede afectarse seriamente al artículo 24 de la Constitución Española mutilando el juicio y privando a sus actores, partes y órganos jurisdiccionales, de la posibilidad de debatir y examinar su exacto alcance en sí y en relación al resto del material probatorio» (DE URBANO CASTRILLO, E., Primera parte, letra B), «El artículo 11.1 de la LOPJ: breve examen», op. cit., pág. 40).

<sup>553</sup> PASTOR BORGONÓN, B., «La prueba ilegalmente obtenida», op. cit., pág. 213.

<sup>554</sup> Vid. RODRÍGUEZ SOL, L., *Registro domiciliario y prueba ilícita*, op. cit., págs. 306 y ss.

<sup>555</sup> En la pág. 308, RODRÍGUEZ SOL afirma, concretamente, que el instructor debería abstenerse de remitir al juzgador las piezas de convicción obtenidas en un registro domiciliario ilícito, «siempre que la ilicitud proceda de haberse vulnerado el derecho reconocido en el art. 18.2 CE [inviolabilidad del domicilio]»; y añade: «en los casos de infracción de legalidad ordinaria, habida cuenta de que, aun en los supuestos de nulidad radical y absoluta (p.e., ausencia de Secretario o del titular imputado), es admisible prueba acerca de los resultados del registro (p.e. declaraciones de testigos imparciales o la propia confesión del imputado sobre la posesión de los objetos hallados), es posible discutir la conveniencia de desglosar el acta como reflejo de una diligencia nula y por tanto

la toma en consideración, por parte del juzgador, de declaraciones autoinculpatorias obtenidas del obligado tributario bajo coacción vulneraría los derechos constitucionales a no autoinculparse y a la presunción de inocencia, cabe defender, a nuestro parecer, la necesidad de retirar del expediente lo relativo a los materiales que, a la luz de las consideraciones expuestas en este trabajo, tengan la consideración de declaración autoinculpatoria.

El otro supuesto al que se refiere el mencionado autor es aquél en que la exclusión de la prueba tenga lugar «en un momento anterior a la sentencia»; en este caso, una solución posible es “que el Juez «contaminado» por el conocimiento de la prueba (...) extraiga materialmente de los autos la constancia documental de la misma, se abstraiga de conocer sobre el fondo del asunto y dé traslado de éste a otro Juez”. Sin embargo, a juicio de RODRÍGUEZ SOL (quien sigue en este punto a BAYARRI GARCÍA) puede «ser suficiente» y también «más respetuoso con el principio de economía procesal y el derecho de las partes a un proceso sin dilaciones indebidas, que el Juez o los Jueces encargados de resolver abstraigan teóricamente, al fundamentar el fallo, el contenido de la prueba viciada», y es que «nuestro ordenamiento procesal —señala este jurista— carece en la actualidad de normas que permitan articular debidamente la sustitución del Juez que inadmite o declara ilegal una prueba por otro distinto para que pronuncie la sentencia definitiva»; ahora bien, considera RODRÍGUEZ SOL que ello no es obstáculo «para que, en un plano puramente teórico, parezca conveniente y aconsejable una reforma procesal que prevea expresamente tal causa de recusación»<sup>556</sup>.

### *c.2) La exclusión de los materiales relativos a declaraciones autoinculpatorias efectuadas coactivamente*

A la luz de la doctrina del Tribunal Europeo de Derechos Humanos, FALCÓN Y TELLA ha señalado que la remisión del expediente al Ministerio Fiscal «no procede si la existen-

---

eficaz, pero de ningún modo parece prudente alejar del conocimiento del juzgador las piezas de convicción, sobre cuyo origen debe versar precisamente la prueba testifical o de confesión aludida».

<sup>556</sup> Con todo, “en el caso de sentencia condenatoria dictada por el Juez de lo Penal «contaminado» —tiene escrito RODRÍGUEZ SOL (1998) en la pág. 310—, la defensa podría acudir al recurso de apelación pidiendo «la declaración de nulidad del juicio por infracción de normas o garantías procesales que causaren la indefensión del recurrente» (...), de modo que si el órgano *ad quem* considera procedente anular la sentencia apelada, porque en el caso concreto la «contaminación» del juzgador ha supuesto «quebrantamiento de una forma esencial del procedimiento, el Tribunal, sin entrar en el fondo del fallo, ordenará que se reponga el procedimiento al estado en que se encontraba en el momento de cometerse la falta, sin perjuicio de que conserven su validez todos aquellos actos cuyo contenido sería idéntico no obstante la falta cometida» (...). En la propia sentencia que anula el juicio se debería contemplar la necesidad de que el nuevo juicio se celebre, previa expurgación del material de la prueba ilícita, ante un Juez de lo Penal distinto del que juzgó con anterioridad, de modo análogo a como las sentencias dictadas por el Tribunal Supremo en la casación por quebrantamiento de forma disponen expresamente que la nueva Sala se componga de Magistrados distintos a los que fallaron con anterioridad”. Como BERMÚDEZ OCHOA, RODRÍGUEZ SOL se muestra partidario de que se forme una nueva Sala, con otros magistrados, en el ámbito de las Audiencias provinciales, por lo que respecta a los recursos de apelación frente a las sentencias dictadas por los Juzgados de lo Penal. Pero, puesto que no se ha tomado conciencia de esa necesidad, ambos autores proponen como remedio una interpretación analógica de la causa 10.<sup>a</sup> del artículo 219 de la Ley Orgánica del Poder Judicial («Haber actuado como instructor de la causa penal o haber resuelto el pleito o causa en anterior instancia»). Además de la citada monografía de RODRÍGUEZ SOL, *vid.* BERMÚDEZ OCHOA, E., “Problemas orgánicos y procesales de la llamada «contaminación procesal». La Sentencia del Tribunal Constitucional 145/88, de 12 de julio”, en AA.VV., *Cuestiones de Derecho Procesal Penal*, Cuadernos de Derecho Judicial, núm. X, Consejo General del Poder Judicial, Madrid, 1994, págs. 105 y ss.

cia de delito deriva únicamente de los datos aportados por el propio interesado y que, *en todo caso, no deben remitirse (y en caso de remitirse no pueden ser utilizados por el órgano judicial) los datos y documentos aportados por el propio interesado*<sup>557</sup>. PÉREZ ROYO, por su parte, refiriéndose a los datos o informaciones aportados en el procedimiento de comprobación, por el propio sujeto pasivo u obligado tributario, bajo amenaza de sanción, y consignados en el informe que emite la Inspección ante presuntos delitos contra la Hacienda Pública, ha señalado que «deberán ser eliminados o considerados como inexistentes» a efectos penales<sup>558</sup>.

Por lo tanto, sobre esta base sería preciso que la Administración tributaria retirase del expediente aquellos elementos cuya trascendencia represiva implicara la violación de los derechos fundamentales a no autoinculparse y a la presunción de inocencia, que nos ocupan en estas páginas. Ello eliminaría el problema de que el órgano jurisdiccional llegase a tener conocimiento de materiales ilegítimos por ese motivo a efectos probatorios penales.

Sólo los elementos de convicción que no estuvieran viciados desde el punto de vista del derecho fundamental a no declarar contra sí mismo y a no confesarse culpable podrían incorporarse a dicho expediente. Y aunque todos los materiales reunidos a efectos liquidatorios estuvieran presentes en la tramitación de la fase preprocesal, la imposibilidad de que aquellos elementos cuya aportación constituya declaración autoinculpatoria coactiva pudieran recogerse en el expediente que, en su caso, se remitiera al Ministerio Público o a la jurisdicción penal garantizaría de un modo efectivo el respeto a los derechos que nos ocupan en estas páginas.

Resulta necesario que sea la propia Administración quien retire del expediente los materiales a los que nos referimos, y no el Ministerio Público o el propio instructor penal, órganos éstos que podrían, sin duda, actuar como ulteriores «filtros» al respecto. Tengamos en cuenta que es la propia Administración tributaria quien elabora el expediente, y que, por tanto, ya lo conoce en toda su extensión y profundidad. De este modo se evitarían innecesarios «costes de oportunidad», si se nos permite la expresión, en una Administración de Justicia, siempre necesitada de fórmulas y mecanismos que agilicen su funcionamiento, dentro del más absoluto respeto, como sería el caso, a los principios y garantías de nuestro Ordenamiento.

## D) EL DERECHO A NO DECLARAR CONTRA SÍ MISMO EN LOS PRONUNCIAMIENTOS DEL TRIBUNAL EUROPEO DE DERECHOS HUMANOS. CONSECUENCIAS SOBRE LA FASE PREPROCESAL DE LOS DELITOS CONTRA LA HACIENDA PÚBLICA

### a) Aproximación al análisis de la Jurisprudencia de Estrasburgo

Estudiar la aplicabilidad del derecho a no autoinculparse en las actuaciones de contraste y averiguación de la fase preprocesal de los delitos contra la Hacienda Pública remi-

<sup>557</sup> FALCÓN Y TELLA, R., «El carácter reservado de la información tributaria: la sentencia *Saunders* y sus consecuencias sobre el ordenamiento interno», *op. cit.*, págs. 7-8. La cursiva es nuestra.

<sup>558</sup> PÉREZ ROYO, F., «El delito fiscal tras veinte años de su implantación: cuestiones abiertas en torno a su aplicación», *op. cit.*, págs. 577-578.



te al artículo 6 del Convenio Europeo para la Protección de los Derechos Humanos y de las Libertades Fundamentales, aprobado en Roma el 4 de noviembre de 1950<sup>559</sup>.

No hay que olvidar que en virtud del artículo 96.1 de la Constitución el citado Convenio forma parte de nuestro Ordenamiento interno. Además, el constituyente ha establecido en el artículo 10.2 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*»<sup>560</sup>; y el hecho de que el Convenio de Roma haya previsto un sistema institucional propio, de cara a la protección de los derechos que consagra (nos referimos al Tribunal Europeo de Derechos Humanos), hace que las «decisiones efectivamente producidas» puedan desempeñar un importante papel en la labor interpretativa a la que se refiere el artículo 10.2 del Texto Constitucional<sup>561</sup>.

El apartado 1 del citado artículo 6 preceptúa:

«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 ella (...)»

Como vamos a ver, a pesar de que no hay una referencia expresa al derecho a no declarar contra sí mismo, el Tribunal Europeo de Derechos Humanos<sup>562</sup>, supremo

---

<sup>559</sup> España lo ratificó por Instrumento de 26 de septiembre de 1979 (Boletín Oficial del Estado de 10 de octubre de 1979, núm. 243).

<sup>560</sup> La cursiva es nuestra.

Para determinar si se ha violado o no un derecho o libertad reconocido en el texto constitucional es preciso tomar como referencia su alcance y delimitación en el ámbito de los tratados internacionales suscritos por España; entre ellos el Convenio Europeo de 1950. En el supuesto de que, verdaderamente, se apreciase tal violación, los preceptos constitucionales afectados serían dos: se habría vulnerado directamente el artículo que consagra el derecho o libertad en cuestión, y también, aunque de un modo indirecto y mediato, el artículo 10.2 (en palabras del Tribunal Constitucional, «cuando el legislador o cualquier otro poder público adopta decisiones que, en relación con uno de los derechos fundamentales o las libertades que la Constitución enmarca, limita o reduce el contenido que al mismo atribuyen los citados Tratados o Convenios, el precepto constitucional directamente infringido será el que enuncia ese derecho o libertad, sin que a ello añada nada la violación indirecta y mediata del art. 10.2 C.E., que por definición no puede ser nunca autónoma, sino dependiente de otra, que es la que este Tribunal habrá de apreciar en su caso» –Fundamento Jurídico 5.º de la Sentencia del Tribunal Constitucional 36/1991, de 14 de febrero–).

<sup>561</sup> *Vid.* en este sentido MARTÍN-RETORTILLO BAQUER, L., «La recepción por el Tribunal Constitucional de la jurisprudencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos», *Revista de Administración Pública*, núm. 137, 1995, pág. 11.

<sup>562</sup> Cuando nuestro país ratifica el Convenio de Roma en 1979, reconoce la jurisdicción obligatoria de este Tribunal en todas las controversias relativas a la interpretación y aplicación del citado Convenio; lo hace «por un período de tres años a partir del 15 de octubre de 1979», «sin convenio especial» y «bajo condición de reciprocidad» (Boletín Oficial del Estado de 10 de octubre de 1979, núm. 243). España reitera este reconocimiento, «por un nuevo período de tres años a partir del 15 de octubre de 1982», en Declaración del Ministro de Asuntos Exteriores de 24 de septiembre de 1982 (Boletín Oficial del Estado de 23 de octubre de 1982, núm. 254). Transcurrido ese tiempo, la Declaración del Ministro de Asuntos Exteriores de 18 de octubre de 1985 reconoce nuevamente la jurisdicción del Tribunal, en esta ocasión «por un período de cinco años, a partir de 14 de octubre de 1985», «en las mismas condiciones establecidas en la declaración formulada el 24 de septiembre de 1982» (Boletín Oficial del Estado de 5 de diciembre de 1985, núm. 291). La Declaración del Ministro de Asuntos Exteriores de 10 de octubre de 1990 reitera este reconocimiento, y establece que «será reconducida tácitamente por nuevos períodos de

intérprete del Convenio, lo considera incluido en el derecho a un proceso equitativo<sup>563</sup>.

El apartado 2 de este mismo artículo establece:

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

El derecho a no declarar contra sí mismo tiene una incidencia directa sobre la presunción de inocencia, consagrada en este precepto. Ni en éste ni en ningún otro artículo se define dicha presunción; pero, según el Tribunal Europeo de Derechos Humanos, exige que la carga de probar los datos incriminatorios no corresponda al presunto responsable, sino a la acusación<sup>564</sup>.

Podría interpretarse que la alusión expresa del artículo 6.1 del Convenio a litigios sobre «derechos y obligaciones de carácter civil» o relativos al «fundamento de cualquier acusación en materia penal» deja al margen las controversias que puedan suscitarse en el ámbito tributario. Sin embargo, aunque la Comisión (antes del Protocolo número 11 al Convenio)<sup>565</sup>

---

cinco años si la intención en sentido contrario no es notificada antes de la expiración del período en curso» (Boletín Oficial del Estado de 15 de octubre de 1990, núm. 247). El 11 de mayo de 1994 España suscribe el Protocolo número 11 al Convenio Europeo para la Protección de los Derechos Humanos y de las Libertades Fundamentales; lo ratifica por Instrumento de 28 de noviembre de 1996. Este Protocolo reestructura el mecanismo de control del Convenio; «en especial», sustituye a la Comisión (cuya competencia reconocía España desde el 1 de julio de 1981 –a partir del 15 de octubre de 1985 por períodos sucesivos de cinco años, salvo manifestación expresa en contrario, «notificada antes de la expiración del período en curso»–) y al Tribunal europeo por un nuevo Tribunal permanente (Boletín Oficial del Estado de 26 de junio de 1998, núm. 152). Hemos de señalar que, con dicho Protocolo, la jurisdicción del Tribunal Europeo se extiende a los Estados parte en el Convenio (tal y como ha sido enmendado por el Protocolo 11) de modo «automático» (si se nos permite la expresión): ha desaparecido la antigua previsión de reconocimiento expreso, por los Estados, de la jurisdicción obligatoria del Tribunal.

Vid. ÁLVAREZ OSSORIO MICHEO F., «Perfecciones e imperfecciones en el Protocolo 11 al Convenio Europeo de Derechos Humanos y otros comentarios a propósito de su entrada en vigor (1-XI-1998)», *Revista Española de Derecho Constitucional*, núm. 56, 1999, págs. 135 y ss.

<sup>563</sup> Nos remitimos a las Sentencias *Funke v. Francia*, *Saunders v. Reino Unido* o *J.B. v. Suiza*, de las que nos ocuparemos más adelante.

<sup>564</sup> Vid. Cour eur. D.H., Arrêt *John Murray c. Royaume-Uni* du 8 février 1996, Recueil des arrêts et décisions 1996-I, § 54.

<sup>565</sup> En Declaración del Ministro de Asuntos Exteriores de 11 de junio de 1981, España reconoció competencia a la Comisión Europea de Derechos Humanos para conocer de las demandas interpuestas ante el Secretario general del Consejo de Europa, frente a presuntas violaciones de las libertades consagradas en el Convenio. El Estado español prestó su reconocimiento «por un período de dos años», «a partir de la fecha del 1 de julio de 1981» (Boletín Oficial del Estado de 30 de junio de 1981, núm. 155). La Comisión podía admitir o rechazar las demandas presentadas. En caso de admisión, llevaba a cabo un examen contradictorio del asunto y, si procedía, una investigación de los hechos. La Comisión se ponía, además, a disposición de los interesados, para tratar de llegar a un arreglo amistoso de la controversia, inspirado en el respeto a los derechos humanos. En Anuncio de 7 de junio de 1983, el Ministro de Asuntos Exteriores declara reconocer la competencia de la Comisión «por un período de tiempo que comienza el 1 de julio de 1983 y expira el 14 de octubre de 1985» (Boletín Oficial del Estado de 15 de julio de 1983, núm. 168). Y nuevamente, por Declaración del Ministro de Asuntos Exteriores de 18 de octubre de 1985, se reitera dicho reconocimiento, si bien esta vez con una cláusula de reconducción tácita, por períodos sucesivos de cinco años «a partir del 15 de octubre de 1985», «si la intención en sentido contrario no es notificada antes de la expiración del período en curso» (Boletín Oficial del Estado de 6 de diciembre de 1985, núm. 292). Con el Protocolo número 11 al Convenio para la Protección de los Derechos Humanos y de las Libertades Fundamentales, un nuevo Tribunal que funciona de manera permanente sustituye a la Comisión Europea y al antiguo Tribunal (Boletín Oficial del Estado de 26 de junio de 1998, núm. 152).

y el Tribunal Europeo de Derechos Humanos<sup>566</sup> frecuentemente han excluido de la noción «derechos y obligaciones de carácter civil» la materia fiscal, ésta no ha quedado completamente al margen del artículo 6 del Convenio; y es que, como vamos a ver, el término «acusación en materia penal» se ha interpretado de un modo muy amplio: alcanza al ámbito sancionador administrativo, y tributario en particular. Hay que tener presente al respecto que tanto la represión penal como administrativa de conductas ilícitas tienen

<sup>566</sup> ¿Qué incidencia tienen en el Ordenamiento español los pronunciamientos del Tribunal Europeo?

La respuesta a tal interrogante está directamente relacionada con el criterio que se adopte sobre el origen de la competencia de dicho órgano. Como afirma BUJOSA VADELL, es importante establecer si sus pronunciamientos generan «meramente» obligaciones internacionales, cuyo incumplimiento da lugar a la responsabilidad del Estado incumplidor ante los restantes países, o si dichos pronunciamientos se pueden entender emanados de un auténtico «Tribunal español», esto es, de un «órgano que ejerce la potestad jurisdiccional española» (BUJOSA VADELL, L.M., *Las sentencias del Tribunal Europeo de Derechos Humanos y el ordenamiento español*, Tecnos, Madrid, 1997, pág. 72).

Para un sector doctrinal, la competencia del Tribunal, y de la Comisión, cuando existía, no obedece a una cesión de soberanía. En palabras de ESCOBAR HERNÁNDEZ, «tanto el Convenio como el mecanismo de control en él establecido continúan respondiendo a una estructura internacional clásica, con fuerte primacía de la voluntad estatal y sin ninguna proyección de estructuras supranacionales»; la Comisión y el Tribunal europeos de Derechos Humanos constituyen «órganos internacionales carentes de todo poder supranacional» —cfr. ESCOBAR HERNÁNDEZ, C., Nota a la Sentencia del Tribunal Supremo (Sala 2.ª) de 4 de abril de 1990 y al Auto del Tribunal Constitucional (Sala 2.ª) de 18 de julio de 1990, *Revista Española de Derecho Internacional*, Vol. XLII, núm. 2, 1990, pág. 555—.

En cambio, parte de la doctrina habla de una cesión de soberanía. Es el caso de BANDRÉS SÁNCHEZ-CRUZAT, para quien los Estados delegan en el Tribunal Europeo una parte de su soberanía, cuando reconocen la jurisdicción de este órgano (BANDRÉS SÁNCHEZ-CRUZAT, J.M., *El Tribunal Europeo de los Derechos del Hombre*, Bosch, Barcelona, 1983). Destaca MONTERO AROCA que los Estados atribuyen potestad jurisdiccional a la Corte de Estrasburgo; «no existe un pueblo titular de la soberanía que le atribuya potestad de modo directo, sino que la atribución es indirecta» (MONTERO AROCA, J., La potestad y la función jurisdiccionales, en AA.VV., *Derecho jurisdiccional I Parte General*, Bosch, Barcelona, 1993, pág. 114). Para MORENILLA RODRÍGUEZ, «la aceptación de un control internacional de los sistemas jurídicos nacionales, en lo que afecta a la protección de los derechos fundamentales (...) implica una limitación de la soberanía en cuanto permite que una instancia internacional supervise la actuación de las Autoridades del Estado o de los Tribunales de Justicia nacionales» (MORENILLA RODRÍGUEZ, J.M.ª, «Las garantías del proceso penal según el Convenio Europeo de Derechos Humanos», *Poder Judicial*, núm. especial II, 1987, pág. 215).

Pero, de acuerdo con el artículo 93 de nuestra Carta Magna, es preciso que una ley orgánica autorice al Gobierno para atribuir a una institución internacional (o a una organización de ese mismo carácter) el «ejercicio de competencias derivadas de la Constitución». Pues bien, no se habría cumplido este requisito ni en la ratificación del Convenio de Roma, ni en los sucesivos reconocimientos de la competencia del Tribunal y de la Comisión europeos; tampoco en la ratificación del Protocolo núm. 11 al Convenio. ¿Es posible, entonces, hablar de una cesión de soberanía por parte del Estado español? BUJOSA VADELL considera que una Ley Orgánica reconoce explícitamente «la atribución de potestad jurisdiccional a órganos creados por tratados internacionales»; en concreto, la Ley Orgánica del Poder Judicial, en su artículo 2.1 («El ejercicio de la potestad jurisdiccional juzgando y haciendo ejecutar lo juzgado, corresponde exclusivamente a los Juzgados y Tribunales determinados en las leyes y en los tratados internacionales» —la cursiva es nuestra—) —vid. BUJOSA VADELL, L.M., *Las sentencias del Tribunal Europeo de Derechos Humanos y el ordenamiento español*, op. cit., págs. 79-80—. ESPADA RAMOS también invoca el artículo 2 de la Ley Orgánica del Poder Judicial en relación con la eficacia de los pronunciamientos del Tribunal Europeo. «Por tanto —ha escrito este autor—, se reconoce el carácter jurídico de sus decisiones y su fuerza obligatoria y consecuentemente el valor legal de sus razonamientos». Vid. ESPADA RAMOS, M.ª.L., «El efecto directo y los tratados internacionales sobre derechos humanos suscritos por España», *X Jornadas de Estudio Introducción a los Derechos Fundamentales*, Vol. II, Ministerio de Justicia, Madrid, 1988, pág. 1212.

A pesar de que las sentencias del Tribunal de Estrasburgo no son ejecutorias, es indudable su gran fuerza jurídica, si se consideran fruto, en último término, del poder soberano atribuido por los Estados al Tribunal de Estrasburgo.

idéntico fundamento: ambas son manifestación del *ius puniendi* del Estado. Sobre esta base, no parece ninguna incorrección jurídica extender el concepto de «acusación en materia penal» al ámbito administrativo sancionador, y en concreto al ámbito tributario sancionador<sup>567</sup>.

Como veremos, la doctrina del Tribunal Europeo de Derechos Humanos sobre el derecho a no declarar contra sí mismo tiene una importancia decisiva en relación con la problemática ambivalencia de las actuaciones inspectoras, a la que nos hemos referido. Esa doctrina fundamenta la propuesta que recogemos en este trabajo sobre el modo en que se han de articular las relaciones entre los procedimientos inspectores de liquidación y sancionador. Veremos, asimismo, que dicha doctrina, adecuadamente entendida<sup>568</sup>, se ha de referir también a las actuaciones de contraste y averiguación de la fase preprocesal<sup>569</sup>.

---

<sup>567</sup> La tesis de que la potestad sancionadora tributaria es también manifestación del *ius puniendi* estatal impregna el pensamiento de FALCÓN Y TELLA, cuando a mediados de los años noventa aborda la incidencia del artículo 6 del Convenio sobre las actuaciones de la Inspección tributaria que puedan dar lugar a la imposición de sanciones, en su trabajo «Un giro trascendental en la jurisprudencia del Tribunal de Estrasburgo con incidencia inmediata en el procedimiento inspector: el derecho a no declarar», *op. cit.*, págs. 5 y ss. (hacemos notar que hay una referencia expresa al *ius puniendi* estatal en el último pfo. de la pág. 5).

<sup>568</sup> El profesor RODRÍGUEZ BEREJO muestra cierta preocupación ante la doctrina del Tribunal Europeo de Derechos Humanos; considera que puede «dar lugar a efectos disfuncionales, nocivos e incluso contrarios a los bienes jurídicos cuya protección se encomienda al ordenamiento sancionador tributario» (RODRÍGUEZ BEREJO, A., «Derecho Penal Tributario y Derecho Tributario Sancionador en España», *op. cit.*, pág. 69).

<sup>569</sup> No compartimos los planteamientos jurisprudenciales norteamericanos del *Ninth Circuit* que limitan la posibilidad de invocar el derecho a no autoinculparse a los supuestos en los que exista riesgo de procesamiento por un delito fiscal. Resultan muy ilustrativas las palabras de RIBES RIBES sobre la «decisión al respecto surgida con ocasión del Asunto *United States v. Troesch* [75 AFTR 2d 2118 (1996)]»:

“(...) el Tribunal competente se vio obligado a aplicar el precedente emanado del *Ninth Circuit* pese a haberse manifestado reiteradamente en contra del mismo. Tal desacuerdo motivó que el Tribunal aconsejara al *Ninth Circuit* llevar a cabo un re-examen de lo que calificó como «injusta» distinción entre delitos fiscales y no fiscales.

Se ha de destacar asimismo que, con carácter previo a tal actuación se habían alzado voces –incluso desde la propia judicatura– que clamaban ante lo que consideraban una significativa reducción de la protección ofrecida a los contribuyentes por la Quinta Enmienda [«No person (...) shall be compelled in any criminal case to be a witness against himself»]. De igual modo, el propio Gobierno (que antes había convencido al Tribunal argumentando que el precedente obligatorio del *Ninth Circuit* creaba lo que podría denominarse una «excepción en caso de delito fiscal» respecto a la Quinta Enmienda) vino a rectificar sus posiciones en fase de recurso y, confesando su error, declaró que la cláusula de la Quinta Enmienda que protege frente a la autoinculpación resultaba invocable en toda aquella situación en la que el contribuyente poseyera razones fundadas para temer que, en base a sus declaraciones, podría ser objeto de un ulterior proceso criminal, fuera o no por delito fiscal (...)”

RIBES RIBES termina señalando en relación con el planteamiento del *Ninth Circuit* al que nos referimos: «(...) no parece probable que –al menos en un futuro inmediato– se vaya a acometer una modificación del criterio hasta ahora adoptado». Cfr. RIBES RIBES, A., «El derecho a no declarar contra sí mismo en el ámbito penal tributario: reflexiones a la luz de la jurisprudencia norteamericana», *op. cit.*, págs. 118-119.

Sobre el derecho a no autoinculparse en los Estados Unidos, *vid.* también CAAMAÑO ANIDO, M.A., «Separación de procedimientos –de liquidación y sancionador– sin separación de órganos», *op. cit.*, págs. 1617-1618.

## **b) El deber de colaborar con la Inspección tributaria en el transcurso de la fase preprocesal a la luz del artículo 6 del Convenio Europeo para la Protección de los Derechos Humanos y de las Libertades Fundamentales**

### *b.1) El concepto «derechos y obligaciones de carácter civil» en la jurisprudencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos. La noción autónoma de «acusación en materia penal»*

Ya hemos dicho que el artículo 6.1 del Convenio Europeo para la Protección de los Derechos Humanos y de las Libertades Fundamentales se refiere expresamente a los litigios sobre «derechos y obligaciones de carácter civil» o relativos al «fundamento de cualquier acusación en materia penal»<sup>570</sup>. Pero estos términos no se han definido en ninguno de sus preceptos. ¿Tiene un valor decisivo, entonces, la calificación jurídica de la materia en el Estado en que se haya suscitado el conflicto? Adelantamos ya que la respuesta es negativa; dicha calificación carece de valor absoluto. Estas expresiones («derechos y obligaciones de carácter civil» y «acusación en materia penal») tienen un significado específico o propio en la jurisprudencia del Tribunal y en los pronunciamientos de la Comisión, y su autonomía permite elaborar conceptos uniformes y preserva la igualdad de trato entre los Estados firmantes<sup>571</sup>. A los efectos del presente trabajo, el aspecto más relevante de esta autonomía conceptual a que nos referimos es que la noción específica de «acusación en materia penal» ha permitido extender el derecho a no declarar contra sí mismo, implícito en el artículo 6.1, a los procedimientos tributarios que pueden dar lugar a la imposición de sanciones. Como veremos, sobre esta base es posible, asimismo, invocar, en la fase preprocesal de los delitos contra la Hacienda Pública, el derecho a no autoinculparse.

No ha sido habitual que la Comisión, cuando existía, o el Tribunal europeos hayan reconocido naturaleza civil a los litigios fiscales. Por tanto, exceptuando algún caso aislado, no se han extendido a los mismos, por esta vía, las garantías del artículo 6.1; y ello a pesar de la autonomía que, insistimos, tiene la noción derechos y obligaciones de carácter civil en el ámbito del Convenio. De esa autonomía es buena muestra la Sentencia del Tribunal Europeo dictada en el asunto *Ringeisen*<sup>572</sup>:

“Para que el artículo 6, párrafo 1, sea de aplicación a un litigio, no es necesario que, como han admitido la mayoría de la Comisión y el Gobierno, las dos partes en litigio sean personas privadas. El tenor del artículo 6, párrafo 1, es mucho más amplio; los términos franceses «contestations sur (des) droits et obligations de caractère civil» cubren todo procedimiento cuyo desenlace sea determinante para derechos y obligaciones de carácter privado. El texto inglés, «the determination of (...) civil rights and obligations», confirma esta interpretación.

<sup>570</sup> Hemos de señalar que el Convenio juega un papel importante en la construcción del Derecho penal europeo. Ha puntualizado MARTÍN QUERALT (2000) que el camino en la elaboración de este Derecho «no ha hecho más que empezar»; y, aunque será largo, no parte de la nada: «ahí está el Convenio Europeo de Derechos Humanos, en el que se contienen algunos de los principios que la nueva carta penal europea tendrá que desarrollar» (MARTÍN QUERALT, J., «Si no quieres caldo... dos tazas», *op. cit.*, pág. 3).

<sup>571</sup> Vid. LE GAIL, J.P.; GÉRARD, L., «Les recours des contribuables sur le fondement de la Convention Européenne de Sauvegarde des Droits de l'Homme et des Libertés Fondamentales. A propos de l'arrêt Bendenoun», *Droit Fiscal*, núms. 21-22, 1994, pág. 879.

<sup>572</sup> Cour eur. D.H., Arrêt *Ringeisen* du 16 juillet 1971, série A, n.º 13, § 94 (trad. LÓPEZ GARRIDO, D. –Dir.–, *Tribunal Europeo de Derechos Humanos 25 años de jurisprudencia 1959-1983*, Boletín de Jurisprudencia Constitucional, Cortes Generales, Madrid, s/f, pág. 248).

Poco importa, por tanto, la naturaleza de la ley según la que ha de ser resuelto el litigio (ley civil, mercantil, administrativa, etc.) y de la autoridad competente en la materia (jurisdicción de derechos común, órgano administrativo, etc.)”.

Pues bien, aunque, como establece el texto transcrito, la naturaleza de la norma que ha de aplicarse para resolver la controversia y la del órgano competente no tienen una relevancia absoluta, en Estrasburgo se ha considerado que la materia fiscal queda fuera de la noción «derechos y obligaciones de carácter civil»<sup>573</sup>. Tratándose de actos administrativos, la aplicación del artículo 6 del Convenio se ha hecho depender de los efectos directos que tales actos han tenido sobre los derechos y obligaciones civiles del interesado, y no de sus consecuencias indirectas o eventuales sobre los mismos<sup>574</sup>.

“(…) tanto el Tribunal europeo como, muy especialmente, la Comisión –tiene escrito FALCÓN Y TELLÁ– venían considerando que el art. 6 del convenio no es aplicable en materia tributaria, aunque se trate de medidas que hayan producido repercusiones sobre los derechos patrimoniales de los reclamantes (decisiones de 1 de octubre de 1965, Asunto 2145/1964; de 23 de mayo de 1966, Asuntos 1904/1963, 2029/1963, 2094/1963 y 2217/1964; de 15 de diciembre de 1967, Asunto 2552/1965; de 6 de febrero

<sup>573</sup> Vid. European Commission of Human Rights, Decision *M. v. United Kingdom*, 4 May 1987, application n.º 12040/86, § 1; Decision *Schraft v. Federal Republic of Germany*, 9 December 1988, application n.º 13550/88, § 2; Decision *Ratner v. Austria*, 6 March 1989, application n.º 12337/86, § 5; Commission Européenne des Droits de l’Homme, Décision *Beldicot c. France* du 5 octobre 1990, requête n.º 13658/88.

<sup>574</sup> Vid. Commission Européenne des Droits de l’Homme, Rapport *Kaplan c. Royaume-Uni* du 17 juillet 1980, requête n.º 7598/76. El caso puede resumirse como sigue. Al inicio de 1974, el demandante, señor Kaplan, israelita, residente habitual en Tel-Aviv (aunque vivía en Londres cuando se dirigió a la Comisión), había tomado el control de la compañía de seguros británica «Indemnity Guarantee Assurance Ltd.». El 4 de noviembre de 1975, el Ministro de Comercio se dirigió al demandante y a la empresa de acuerdo con el artículo 38 de la Ley de 1974, sobre compañías de seguros, para hacerles saber su intención de restringir las actividades de la empresa, en aplicación del artículo 29 de dicha Ley. Estaba en entredicho la aptitud de Kaplan para ejercer una función directiva en la compañía, pues, al parecer, había falseado el valor de determinados activos que figuraban en las cuentas de la entidad. El 13 de febrero de 1976, de acuerdo con el citado precepto, el Ministro comunicó a la empresa que limitaba la capacidad de la misma para celebrar o modificar contratos de seguros. El 25 de julio de 1976, el señor Kaplan se dirigió a la Comisión Europea de Derechos Humanos; consideraba que se había infringido el artículo 6 del Convenio de Roma: puesto que estaban en juego sus «derechos y obligaciones de carácter civil», así como los de la compañía, habría sido necesaria la intervención de un «Tribunal independiente e imparcial»; entendía asimismo que las alegaciones formuladas en su contra equivalían realmente a una acusación en materia penal. En el pfo. 4 del Informe *Kaplan* leemos:

«Le requérant prétend qu’en vertu de l’article 6, paragraphe 1, de la Convention, les questions en litige auraient dû être tranchées par un tribunal. Il fait valoir qu’il a été décidé des contestations sur ses droits et obligations de caractère civil ainsi que sur ceux de la compagnie sans qu’une audience publique devant un tribunal ait eu lieu et que les allégations formulées contre lui équivalaient en substance à une accusation en matière pénale. Il soutient que l’article 6 était applicable de ce fait et qu’il a été violé. Il invoque aussi l’article 13 de la Convention.»

El pfo. 155 del citado Informe establece:

“En ce qui concerne la présente affaire, la Commission note que le Ministre n’était pas engagé dans le règlement d’une contestation entre les parties concernant des droits de caractère civil. Il a envisagé de prendre des mesures affectant (comme la Commission l’a constaté), les droits privés de la compagnie. Il a examiné les objections formulées, puis a agi. Il est intervenu dans l’exercice de ses pouvoirs légaux qui ont affecté des «droits de caractère civil», mais il n’a pas été engagé dans un processus de «décision» portant sur une contestation concernant des droits et obligations de caractère civil. Selon la Commission, les procédures conduisant à la déclaration d’inaptitude formulée à l’encontre du requérant et à l’imposition de restrictions à l’IGA [Indemnity Guarantee Assurance Ltd.] n’avaient donc pas à satisfaire aux exigences de l’article 6, paragraphe 1. Le fait que les décisions pertinentes n’aient pas été prises par un tribunal après une audience équitable et publique n’entraîne donc pas une violation de cette disposition.”

de 1969, Asunto 2717; y de 4 de mayo de 1983, Asunto 9908/1982, entre otras). Y ello porque «tratándose de actos administrativos, la aplicación del art. 6.1 depende fundamentalmente de sus efectos directos, y no de sus consecuencias indirectas o eventuales sobre los derechos y obligaciones de carácter civil del interesado» (R. 7598/1976, Kaplan, de 17 de julio de 1980).<sup>575</sup>

Faltaríamos a la verdad si omitiéramos que se ha reconocido carácter civil a algunos contenciosos fiscales<sup>576</sup>; pero ha sido de un modo más o menos indirecto<sup>577</sup> y, además, con carácter excepcional<sup>578</sup>.

Ciertamente, el concepto de «acusación en materia penal» constituye el principal factor de sumisión de la fiscalidad al Convenio de Roma de 1950. Como hemos dicho, al igual que la noción «derechos y obligaciones de carácter civil», dicho concepto tiene carácter autónomo<sup>579</sup>; ello ha permitido extender el tantas veces citado artícu-

<sup>575</sup> FALCÓN Y TELLA, R., «Un giro trascendental en la jurisprudencia del Tribunal de Estrasburgo con incidencia inmediata en el procedimiento inspector: el derecho a no declarar», *op. cit.*, pág. 6.

<sup>576</sup> La Comisión constata en el asunto *P. v. Francia* que la demandante no reivindica el derecho a obtener beneficios fiscales, sino a ser indemnizada por una aplicación pretendidamente discriminatoria de las normas relativas a la concesión de tales beneficios. Sobre esta base, reconoce al derecho litigioso carácter civil: admite la aplicación del artículo 6.1 del Convenio (Commission Européenne des Droits de l'Homme, Rapport *P. c. France* du 11 octobre 1990, requête n.º 11760/85, § 28 - § 40). Posteriormente, el Tribunal confirmó esta apreciación (Cour eur. D.H., Arrêt *Editions Périscope c. France* du 26 mars 1992, série A n.º 234-B, § 39 - § 41).

En el asunto *Hentrich v. Francia*, se plantea ante la Comisión una controversia relativa al ejercicio del «droit de préemption» fiscal por parte de las autoridades francesas (en virtud del artículo 668 del «Code Général des Impôts») sobre los derechos inmobiliarios relativos a una finca situada en Estrasburgo. Una de las alegaciones de la demandante era la violación del artículo 6.1 del Convenio. La Comisión no rechaza este argumento; declara: «(...) cette partie de la requête pose (...) de délicates questions de fait et de droit qui ne sauraient être résolues à ce stade de la procédure et necessitent un examen qui relève du fond de l'affaire» (Commission Européenne des Droits de l'Homme, Décision *H. c. France* du 5 décembre 1991, requête n.º 13616/88, § 4). Posteriormente, el Tribunal declara que se ha vulnerado el artículo 6.1 (Cour eur. D.H., Arrêt *Hentrich c. France* du 22 septembre 1994, série A, n.º 296-A, § 51-§ 61).

Para la Comisión Europea de Derechos Humanos, en el asunto *D.C. v. Italia*, la particular naturaleza de los créditos impositivos, líquidos, ciertos y exigibles que reclama el demandante no les hace perder su carácter civil (Commission Européenne des Droits de l'Homme, Rapport *D.C. c. Italie* du 20 octobre 1992, requête n.º 13120/87, § 24-25).

<sup>577</sup> LE GAIL y GÉRARD han destacado el modo indirecto en que se reconoce carácter civil al litigio suscitado en el asunto *Périscope v. Francia* (Commission Européenne des Droits de l'Homme, Rapport *P. c. France* du 11 octobre 1990, requête n.º 11760/85; Cour eur. D.H., Arrêt *Editions Périscope c. France* du 26 mars 1992, série A n.º 234-B); y cómo más directamente, pero en la misma línea («dans la même ligne»), tiene lugar este reconocimiento en el Informe de la Comisión relativo al asunto *D.C. v. Italia* (Commission Européenne des Droits de l'Homme, Rapport *D.C. c. Italie* du 20 octobre 1992, requête n.º 13120/87) —*vid.* LE GAIL, J.P.; GÉRARD, L., «Les recours des contribuables sur le fondement de la Convention Européenne de Sauvegarde des Droits de l'Homme et des Libertés Fondamentales. A propos de l'arrêt Bendenoun», *op. cit.*, pág. 881—.

<sup>578</sup> En el año 2001, el Tribunal Europeo de Derechos Humanos ha declarado de nuevo que la materia fiscal queda fuera de la noción «derechos y obligaciones de carácter civil»; *vid.* Cour eur. D.H., Arrêt *Ferrazzini c. Italie* du 12 juillet 2001, requête n.º 44759/98. Especial interés reviste, a nuestro juicio, el voto disidente de el Juez LORENZEN, al que se adhieren los jueces ROZAKIS BONELLO, STRÁŽNICKÁ, BÍRSAN y FISCHBACH («[...] je conclus qu'il n'y a pas d'argument convaincant en faveur du maintien de la jurisprudence actuelle de la Cour selon laquelle les procédures en matière fiscale n'impliquent pas de décision sur des «droits et obligations de caractère civil» au sens de l'article 6 de la Convention. Dès lors, j'estime que l'article 6 § 1 de la Convention trouve à s'appliquer en l'espèce» —§ 9—).

<sup>579</sup> En el año 1976, el Tribunal citaba ya en la Sentencia *Engel* y otros resoluciones anteriores que, como aquella, ponen de manifiesto el carácter autónomo del concepto «acusación en materia penal». El pfo. 81 sinteti-

lo 6.1 al ámbito de la represión de infracciones administrativas, y tributarias en particular<sup>580</sup>.

En materia fiscal, la Decisión de 12 de mayo de 1987, de la Comisión Europea de Derechos Humanos, en el asunto *S. v. Suecia*, constituye el punto de partida de tal posicionamiento<sup>581</sup>. Otras decisiones posteriores de dicha institución vienen a confirmar este criterio<sup>582</sup>.

zaba así la jurisprudencia al respecto –Cour eur. D.H., Arrêt *Engel et autres* du 8 juin 1976, série A n.º 22, § 81 (trad. LÓPEZ GARRIDO, D. –Dir.–, *Tribunal Europeo de Derechos Humanos 25 años de jurisprudencia 1959-1983*, op. cit., pág. 320)-:

“En su sentencia Neumeister de 27 de junio de 1968, el Tribunal ha juzgado ya que la palabra «acusación» debe interpretarse en el sentido del Convenio (serie A, número 8, página 18, en relación con el segundo párrafo de la página 28 y el primer párrafo de la página 45; *vid.* también la sentencia Wemhoff de 27 de junio de 1968, serie A, número 7, páginas 26-27, parágrafo 19, y la sentencia Ringeisen de 16 de julio de 1971, serie A, número 13, página 45, parágrafo 110).”

*Vid.* también Cour eur. D.H. Arrêt *Deweer* du 27 février 1980, série A n.º 35, § 41-§ 47; Arrêt *Öztürk* du 21 février 1984, série A n.º 73, § 46-§ 56; Arrêt *Janosevic* du 23 juillet 2002, requête n.º 34619/97, entre otros pronunciamientos.

En el Fundamento de Derecho Tercero de su Sentencia de 9 de enero de 1991, la Sala 3.<sup>a</sup> (Sección 2.<sup>a</sup>) de nuestro Tribunal Supremo (R.A. 3447) destaca la autonomía con que en la Sentencia de la Corte de Estrasburgo *Engel y otros* se configura el concepto de materia penal.

<sup>580</sup> *Vid.* LE GAIL, J.P.; GÉRARD, L., «Les recours des contribuables sur le fondement de la Convention Européenne de Sauvegarde des Droits de l’Homme et des Libertés Fondamentales. A propos de l’arrêt Bendenoun», op. cit., págs. 881-882.

<sup>581</sup> European Commission of Human Rights, Decision *S. v. Sweden*, 12 May 1987, application n.º 11464/85. El 4 de diciembre de 1973, el demandante recibió de las autoridades tributarias suecas un requerimiento de información relativo a determinados importes no declarados. El actor presentó alegaciones. El 30 de abril de 1975, la «Regional Tax Court» de Estocolmo incrementó el crédito con ciertas cantidades suplementarias («additional taxation»). El 24 de noviembre de 1981, la «Administrative Court of Appeal» de Estocolmo desestimó la pretensión de que se celebrase una vista oral ante ella. Para el demandante, las cantidades suplementarias a las que nos referimos constituían materia criminal, o civil, en su caso: consideraba que no se había beneficiado de un proceso equitativo; en definitiva, que se había infringido el artículo 6 del Convenio (y también su artículo 13). La Comisión estableció (§ 1):

«(...) it [this complaint] raises serious issues as to the interpretation of the Convention, in particular as to the question whether the case involves the determination of a criminal charge within the meaning of Article 6 (Art. 6) of the Convention and, if so, whether the applicant has been afforded the guarantees of this provision in the relevant proceedings. The Commission finds that these issues can only be determined after an examination on their merits and they must therefore be declared admissible, no other grounds for rejecting them having been found.»

Las partes llegaron a un acuerdo amigable; el Tribunal no tuvo ocasión de pronunciarse (LE GAIL, J.P.; GÉRARD, L., «Les recours des contribuables sur le fondement de la Convention Européenne de Sauvegarde des Droits de l’Homme et des Libertés Fondamentales. A propos de l’arrêt Bendenoun», op. cit., pág. 881).

<sup>582</sup> Es el caso de la Decisión de 1 de diciembre de 1992 (Commission Européenne des Droits de l’Homme, Décision *Perin c. France* du 1 décembre 1992, requête n.º 18656/91). La demandante explotaba una discoteca desde octubre de 1974 a febrero de 1980. A raíz de una verificación de su contabilidad, la Administración tributaria francesa le exigió el pago de unas cantidades suplementarias («suppléments d’impôts») por los años 1975 a 1980, en las que se incluía un recargo del 150 por 100, por aplicación del artículo 1729 del «Code Général des Impôts». La demandante interpuso sucesivamente recursos ante el «Tribunal Correctionnel» de Burdeos, la «Cour d’Appel», también de Burdeos, y el «Conseil d’Etat». Considerando que, ante este último órgano, no se había beneficiado de un proceso equitativo, y que, por lo tanto, se había violado el artículo 6.1 de la Convención, la demandante se dirigió a la Comisión Europea de Derechos Humanos. La citada Decisión de 1 de diciembre de 1992 establece:

«En l’espèce (...) les faits reprochés à la requérante, à savoir la mauvaise foi dans ses déclarations de revenus, revêtait le caractère d’une “infraction fiscale” et provoquait une majoration de l’impôt prévu par l’article 1729 du Code général des impôts. Elle souligne à cet égard que le Conseil constitutionnel français a assimilé les



Pero sin duda son las Sentencias *Funke v. Francia* y *Bendenoun v. Francia* las que marcan el inicio de una etapa decisiva en la aplicación del artículo 6 del Convenio al ámbito tributario sancionador. De ellas, y de las Sentencias *Saunders v. Reino Unido* y *J.B. v. Suiza*, nos ocuparemos a continuación.

## b.2) Las Sentencias *Funke v. Francia*, *Bendenoun v. Francia*, *Saunders v. Reino Unido* y *J.B. v. Suiza* y el derecho a no autoincluirse en la fase preprocesal

### b.2.1) El posicionamiento del Tribunal de Estrasburgo sobre el derecho a no declarar contra sí mismo. Incidencia sobre el objeto de nuestra investigación

La Sentencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos de 25 de febrero de 1993, dictada en el asunto *Funke v. Francia*<sup>583</sup>, deja claro que el derecho a no declarar contra sí mismo está contenido implícitamente en la noción de «proceso equitativo» del artículo 6, apartado 1, del Convenio Europeo para la Protección de los Derechos Humanos. Garantiza este precepto el derecho de toda persona «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 ci-

---

infractions fiscales à des infractions pénales (...). La Commission ajoute que les majorations infligées à la requérante au titre de cette disposition sont qualifiées de “pénalités” dans l’arrêt du Conseil d’Etat statuant sur le litige en question. Enfin, la Commission considère que la requérante a été exposée en l’espèce à une sanction qui, par son degré de gravité, ressortit à la matière pénale.

Il s’ensuit que l’article 6 (art. 6) trouve à s’appliquer en la matière.»

<sup>583</sup> Cour eur. D.H., Arrêt *Funke c. France* du 25 février 1993, série A, n.º 256-A. El caso puede resumirse como sigue a continuación. Jean-Gustave Funke (fallecido el 22 de julio de 1987), nacional alemán, residía en Francia. Ejercía la profesión de representante de comercio. El 14 de enero de 1980 tres agentes de aduanas y un oficial de la policía judicial se personaron en su domicilio con el fin de obtener información relativa a sus bienes en el extranjero. El señor Funke admitió que era o había sido titular de varias cuentas bancarias en otros países, por motivos profesionales y familiares, pero declaró que no guardaba en su domicilio ningún justificante de las mismas. Los agentes de aduanas registraron la vivienda y descubrieron talonarios de cheques y documentos de bancos extranjeros, así como la factura extendida por la reparación de un coche efectuada en Alemania y dos cámaras fotográficas; se incautaron de todo ello y exigieron al señor Funke que entregara los documentos bancarios de sus cuentas en Alemania, Polonia y Suiza relativos a los tres años inmediatamente anteriores (1977, 1978 y 1979). Funke adquirió el compromiso de aportarlos, pero luego cambió de parecer; comunicó al servicio de aduanas la imposibilidad, que no justificó, de aportar la documentación exigida.

Se desarrollaron procedimientos judiciales relativos a la obtención de los documentos que habían requerido las autoridades aduaneras, y a la adopción de medidas provisionales. El 27 de septiembre de 1982 el Tribunal «de police» de Estrasburgo impuso a Funke dos multas: una fija, y otra cuyo importe se incrementaba cada día hasta que el señor Funke aportara la documentación solicitada (a este tipo de multa se le denomina «astreinte»).

Funke recurrió su condena; alegó la violación de los artículos 6 y 8 del Convenio Europeo para la Protección de los Derechos Humanos. El 14 de marzo de 1983 la «Cour d’appel» de Colmar confirmó, casi íntegramente, la Sentencia de la primera instancia, e incrementó la cuantía de la referida multa proporcional. El 21 de noviembre de 1983 la «Cour de cassation» desestimó el recurso interpuesto por el señor Funke. Éste se dirigió finalmente a los órganos del Consejo de Europa encargados de proteger los derechos humanos. En su Informe de 8 de octubre de 1991, la Comisión Europea de Derechos Humanos no apreció violación del artículo 6 del Convenio en sus apartados 1 y 2 (concretamente, no apreció violación de los derechos a un proceso equitativo y a que la causa sea oída dentro de un plazo razonable –apartado 1–, ni del derecho a la presunción de inocencia –apartado 2–), y tampoco del artículo 8 (derecho de toda persona al respeto de su vida privada y familiar, de su domicilio y de su correspondencia). El Tribunal Europeo, en la Sentencia que comentamos, declara que se ha violado el derecho a un proceso equitativo del artículo 6 (ello dispensa a la Corte de examinar las otras alegaciones relativas a este precepto) y el artículo 8.

vil o sobre el fundamento de cualquier acusación en materia penal dirigida contra ella»<sup>584</sup>. La Corte de Estrasburgo considera que la sanción impuesta al recurrente (señor Funke) por los tribunales franceses, ante su negativa a facilitar a la Administración de aduanas los documentos que ésta le había requerido, constituye «materia penal» y es contraria al citado artículo 6.1, pues vulnera el derecho a no declarar contra sí mismo<sup>585</sup>.

Un año más tarde, la Sentencia de este mismo Tribunal dictada en el asunto *Bendenoun v. Francia*<sup>586</sup> refiere el concepto «acusación en materia penal» del artículo 6.1 a los

<sup>584</sup> El derecho a no declarar contra sí mismo conecta directamente con la presunción de inocencia, consagrada en el artículo 6.2 del Convenio («Toda persona acusada de una infracción se presume inocente hasta que su culpabilidad haya sido legalmente declarada»). En 2001, puntualiza el Tribunal Europeo de Derechos Humanos: «(...) outre le fait qu'il est explicitement mentionné à l'article 6 § 2 le droit pour une personne poursuivie au pénal d'être présumée innocente et d'obliger l'accusation à supporter la charge de prouver les allégations dirigées contre elle relève de la notion générale de procès équitable au sens de l'article 6 § 1 (voir, *mutatis mutandis*, l'arrêt Saunders c. Royaume-Uni du 17 décembre 1996, *Recueil* 1996-VI, § 68)» –Cour eur. D.H., Arrêt *Phillips c. Royaume-Uni* du 5 juillet 2001, requête n° 41087/98, § 40–. Vid. también Cour eur. D.H., Arrêt *Heaney et McGuinness c. Irlande* du 21 décembre 2000, requête n° 34720/97, § 40. A la conexión existente entre la presunción de inocencia del artículo 6, apartado 2, y el derecho a que la causa sea oída equitativamente, contemplado en el apartado 1 del citado artículo, se ha referido ORTELLS RAMOS sobre la base de los pronunciamientos de la Corte, en su trabajo «Jurisprudencia del TEDH sobre el art. 6 del CEDH en el proceso penal (La doctrina de la “noción autónoma de materia penal”. Derechos a un tribunal independiente e imparcial y a que la causa sea oída equitativamente. Presunción de inocencia)», AA.VV., *La jurisprudencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos*, Cuadernos de Derecho Judicial, núm. 11, 1993, pág. 194.

<sup>585</sup> «El Tribunal constata que las autoridades aduaneras provocaron la condena del Sr. Funke con el fin de conseguir ciertos documentos cuya existencia presumían, 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 derechos de aduanas (...) no pueden justificar una infracción del derecho de toda persona “acusada en materia penal”, según el significado propio de esta expresión en el artículo 6, a no declarar y a no contribuir a su propia incriminación. En consecuencia, ha existido una violación del artículo 6.1» (Cour eur. D.H., Arrêt *Funke c. France* du 25 février 1993, série A, n.º 256-A, § 44. Texto tomado de FROMMEL, S.N., «El Tribunal Europeo de Derechos Humanos y el derecho del acusado a no declarar: ¿puede ser invocado por los contribuyentes?», trad. FERNÁNDEZ AMOR, J.A., *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, núm. 236, 1995, pág. 488 –el pfo. 44 de la citada Sentencia aparece traducido también en la pág. 454–).

El Tribunal de Estrasburgo ha otorgado al término «acusación en materia penal» un sentido amplio. Vid. al respecto el citado trabajo de FROMMEL, págs. 458-460. Dicha amplitud se pone también de manifiesto en la Sentencia *Funke*.

<sup>586</sup> Cour eur. D.H., Arrêt *Bendenoun c. France* du 24 février 1994, série A, n.º 284. El caso puede sintetizarse como sigue. El señor Bendenoun, ciudadano francés, reside en Suiza. En el año 1973 creó, conforme al Derecho francés, la sociedad anónima «ARTSBY 1881», con sede en Estrasburgo, y la dedicó al comercio de monedas antiguas, objetos de arte y piedras preciosas. Bendenoun era titular de la mayoría de las acciones (993 de las 1000 que formaban el capital social) y ejercía como presidente-director general de la sociedad. A raíz de informaciones de procedencia anónima, las Aduanas francesas llevaron a cabo una investigación que tuvo trascendencia aduanera, tributaria y penal. El 31 de agosto de 1976, por aplicación del artículo 1987 del «Code Général des Impôts», las autoridades de aduanas dieron traslado del expediente al Fisco. El señor Bendenoun presentó alegaciones frente a los importes requeridos por determinados impuestos; actuaba como representante de la sociedad por los tributos relativos a ésta («Impôt sur les Sociétés» y «Taxe sur la Valeur Ajoutée»), y en nombre propio en cuanto a las cantidades que se le reclamaban a él mismo (por el llamado «Impôt sur le Revenu»). Las alegaciones fueron rechazadas y Bendenoun recurrió ante el Tribunal Administrativo de Estrasburgo. Las solicitudes que dirigió a este Tribunal para que se le permitiera examinar en su integridad el expediente elaborado por las autoridades aduaneras no tuvieron éxito. Los recursos interpuestos ante el Consejo de Estado contra las resoluciones dictadas por el Tribunal Administrativo de Estrasburgo fueron desestimados. Bendenoun, quien consideraba que se le había privado de su derecho a un juicio justo, pues no se le había permitido examinar la totalidad del expediente instruido por la Administración

procedimientos jurisdiccionales relativos a ilícitos tributarios<sup>587</sup> y abre, así, la posibilidad de invocar con éxito el derecho a no declarar contra sí mismo en dichos procedimientos.

Teniendo en cuenta que la Sentencia *Funke* se refería a la condena «provocada» por las autoridades aduaneras francesas (condena, insistimos, impuesta por los tribunales) con la finalidad de obtener determinados documentos, cabía interpretar que la doctrina de este pronunciamiento sobre el derecho a no autoincluirse era aplicable, asimismo, a los litigios judiciales sobre infracciones tributarias<sup>588</sup>; sin embargo, podía no estar del todo claro. Pues bien, la Sentencia *Bendenoun* despeja cualquier duda que pudiera existir a este respecto: ya que el derecho a no autoincluirse, implícito en el artículo 6.1 del Convenio, tiene virtualidad en los procedimientos jurisdiccionales relativos a ilícitos tributarios, a raíz de esta Sentencia no cabía abrigar duda sobre la extensión también a este ámbito de la doctrina que, sobre el citado derecho, contiene la Sentencia *Funke*.

Pero ¿qué repercusión tienen estos pronunciamientos en nuestro Derecho tributario?, ¿es posible, realmente, invocar el artículo 6.1 del Convenio de Roma para que se de una solución real y efectiva al problema que, en relación con los artículos 24.2 y 31.1 del Texto Constitucional, plantea la ambivalencia de las actuaciones inspectoras de comprobación e investigación, teniendo en cuenta que este precepto del Convenio se refiere expresamente a los litigios de que conozca «un Tribunal independiente e imparcial» sobre «derechos y obligaciones de carácter civil o sobre el fundamento de cualquier acusación en materia penal»?<sup>589</sup>.

---

de aduanas, acudió a la Comisión Europea de Derechos Humanos. En su Informe de 10 de diciembre de 1992, este órgano estimó que se había violado el derecho a un proceso equitativo, consagrado en el artículo 6.1 del Convenio, por diez votos a favor y dos en contra. No es éste el criterio del Tribunal. En la Sentencia que comentamos, declara que el artículo 6.1 del Convenio es aplicable al supuesto enjuiciado (en definitiva, a los litigios relativos a infracciones tributarias), pero rechaza la demanda. La Corte señala que el propio señor Bendenoun y su Consejo habían tenido acceso al expediente completo, al menos durante la instrucción penal de la causa.

<sup>587</sup> Fueron determinantes los siguientes factores:

«En premier lieu, les faits incriminés tombaient sous le coup de l'article 1729 § 1 du code général des impôts (paragraphe 34 ci-dessus). Or il concerne tous les citoyens en leur qualité de contribuables, et non un groupe déterminé doté d'un statut particulier; il leur prescrit un certain comportement et assortit cette exigence d'une sanction.

Deuxièmement, les majorations d'impôt ne tendent pas à la réparation pécuniaire d'un préjudice, mais visent pour l'essentiel à punir pour empêcher la réitération d'agissements semblables.

Troisièmement, elles se fondent sur une norme de caractère général dont le but est à la fois préventif et répressif.

Enfin, elles revêtaient en l'occurrence une ampleur considérable puisqu'elles s'élevaient à 422 534 f pour l'intéressé et 570 398 pour sa société (paragraphe 13 ci-dessus), et le défaut de paiement exposait M. Bendenoun à l'exercice, par les juridictions répressives, de la contrainte par corps (paragraphe 35 ci-dessus).»

La consecuencia es clara:

«Ayant évalué le poids respectif des divers aspects de l'affaire, la Cour note la prédominance de ceux qui présentent une coloration pénale. Aucun d'eux n'apparaît décisif à lui seul, mais additionnés et combinés ils conféraient à l'«accusation» litigieuse un «caractère pénal» au sens de l'article 6 § 1, lequel trouvait donc à s'appliquer.»

*Vid.* Cour eur. D.H., Arrêt *Bendenoun c. France* du 24 février 1994, série A, n.º 284, § 47.

<sup>588</sup> Como se pregunta retóricamente FROMMEL, «¿acaso son las características de las leyes aduaneras distintas a las de las leyes tributarias?» (FROMMEL, S.N., «El Tribunal Europeo de Derechos Humanos y el derecho del acusado a no declarar. ¿puede ser invocado por los contribuyentes?», *op. cit.*, pág. 510).

<sup>589</sup> Para FALCÓN Y TELLA, las Sentencias *Funke* y *Bendenoun* «dejan perfectamente claro» que en nuestro Ordenamiento las garantías penales también se han de respetar en los procedimientos de gestión tributaria,

Es sabido que según el artículo 96.1 de la Constitución, el Convenio Europeo para la Protección de los Derechos Humanos forma parte de nuestro Ordenamiento interno. Además, insistimos, el constituyente ha establecido en el artículo 10.2 que las normas relativas a los derechos y libertades fundamentales reconocidos en el Texto Constitucional se interpretarán de conformidad con los tratados y acuerdos internacionales sobre esta materia suscritos por nuestro Estado. Pues bien, teniendo en cuenta estas ideas, y considerando, asimismo, que España reconoce la competencia del Tribunal de Estrasburgo desde el año 1979, resulta clara la trascendencia interna que tiene la interpretación dada al Convenio por este órgano, y en concreto a su artículo 6.1.

Por lo que respecta a la naturaleza civil o penal de los litigios a la que se refiere el artículo 6.1 del Convenio, repetimos: si bien el Tribunal Europeo ha reconocido carácter civil a algunos contenciosos fiscales, lo ha hecho de un modo más o menos indirecto, y no ha sido lo habitual. Así pues, el concepto de «acusación en materia penal» del citado precepto constituye el principal factor de sumisión de la fiscalidad al Convenio Europeo. Para determinar si la materia controvertida pertenece al ámbito de la represión de infracciones administrativas o tiene carácter penal, el Tribunal de Estrasburgo atiende, primeramente, a la clasificación del ilícito en el Ordenamiento interno del Estado en cuestión. Sin embargo, reconoce que esta clasificación tiene un valor meramente «formal y relativo»: «la naturaleza misma de la infracción representa un elemento de apreciación de gran peso», ya que si, discrecionalmente, los Estados contratantes pudieran clasificar una infracción como administrativa en lugar de criminal, la aplicación de las garantías consagradas en el artículo 6 del Convenio quedaría supeditada a la voluntad soberana de dichos Estados; el Tribunal considera necesario analizar también «el grado de severidad de la sanción que puede sufrir el interesado», y afirma, incluso, que el carácter general de la norma transgredida y la finalidad preventiva y, a la vez, represiva de las sanción ponen de manifiesto la natura-

---

«cuando de ellos puedan resultar sanciones» (FALCÓN Y TELLA, R., «Un giro trascendental en la jurisprudencia del Tribunal de Estrasburgo con incidencia inmediata en el procedimiento inspector: el derecho a no declarar», *op. cit.*, pág. 8). PALAO TABOADA entiende que estas Sentencias «han venido a apoyar la conveniencia de separar los procedimientos de liquidación e imposición de sanciones» (PALAO TABOADA, C., «Lo «blando» y lo «duro» del Proyecto de Ley de derechos y garantías de los contribuyentes», *op. cit.*, pág. 28). JUAN LOZANO considera que «la situación que padece nuestro ordenamiento procedimental debe someterse a una contrastación no sólo con la Constitución interna, sino también con la aplicación que viene realizando el Tribunal Europeo de Derechos Humanos del artículo 6.º del Convenio (...)»; esta autora se refiere a las Sentencias *Funke* y *Bendenoun* (JUAN LOZANO, A.M.<sup>a</sup>, «Una propuesta para la articulación entre los procedimientos tributarios sancionadores y los desarrollados por los órganos de gestión e inspección en orden a la aplicación de los principios constitucionales», *op. cit.*, págs. 33-34). *Vid.* también FERREIRO LAPATZA, J.J., «Poder tributario y tutela judicial efectiva», *Ensayos sobre metodología y técnica jurídica en el Derecho financiero y tributario*, Marcial Pons, Madrid, 1998, pág. 267. VILLAR EZCURRA y HERRERA MOLINA tienen presentes ambas Sentencias su trabajo «Aportaciones del Derecho comunitario al Estatuto del Contribuyente», *Quincena Fiscal*, núm. 10, 1999, págs. 22 y 26-27. Por su parte, CAAMAÑO ANIDO invoca las Sentencias *Funke* y *Bendenoun* cuando afirma que en el procedimiento sancionador rige el derecho a no declarar contra sí mismo y a no confesarse culpable (CAAMAÑO ANIDO, M.A., «Separación de procedimientos –de liquidación y sancionador– sin separación de órganos», *op. cit.*, pág. 1614). A dichas Sentencias aluden asimismo SIMÓN ACOSTA, E., «Derechos Humanos y Tributación», *op. cit.*, págs. 314 y ss.; NÚÑEZ GRAÑÓN, M.; RIBES RIBES, A., «La doctrina del tribunal europeo de derechos humanos sobre el derecho a no autoinculparse en el procedimiento sancionador tributario y sobre el derecho a la no discriminación tributaria por razones de residencia», *op. cit.*, págs. 877 y ss.; SÁNCHEZ AYUSO, I., «El derecho a no autoinculparse: transcendencia práctica de la sentencia JB contra Suiza del Tribunal Europeo de Derechos Humanos», *Temas Tributarios de Actualidad*, Asociación Española de Asesores Fiscales, abril 2002, págs. 29 y ss.

leza penal del ilícito para los propósitos del artículo 6.1 del Convenio<sup>590</sup> (este criterio y el anterior –la severidad de la sanción– tienen carácter alternativo, no acumulativo<sup>591</sup>). Pues bien, las sanciones tributarias previstas en nuestro Ordenamiento tienen ese alcance general y esa finalidad preventiva y, al mismo tiempo, represiva a los que alude el Tribunal; ello revela el carácter penal de dichas sanciones y de los ilícitos a los que se refieren, en orden a la aplicación del citado artículo 6.1<sup>592</sup>.

<sup>590</sup> Vid. Cour eur. D.H., Arrêt *Engel et autres* du 8 juin 1976, série A, n° 22, § 81-§ 82 (trad. LÓPEZ GARRIDO, D. –Dir.–, *Tribunal Europeo de Derechos Humanos 25 años de Jurisprudencia 1959-1983*, op. cit., pág. 320); Arrêt *Öztürk* du 21 février 1984, série A, n° 73, § 49-§ 54; Arrêt *Lutz* du 25 août 1987, série A, n° 123, § 54 –en el pfo. 53 de la Sentencia *Öztürk* se lee: «(...) le caractère général de la norme et le but, à la fois préventif et répressif, de la sanction suffisent à établir, au regard de l'article 6 (art. 6) de la Convention, la nature pénale de l'infraction litigieuse»; el pfo. 54 de la Sentencia *Lutz* contiene una afirmación análoga–.

El Tribunal Europeo tiene presentes estos criterios de generalidad normativa y de prevención y represión de conductas ilícitas en su Sentencia *Bendenoun*, cuando aprecia que la cuestión litigiosa tiene carácter penal (Cour eur. D.H., Arrêt *Bendenoun c. France* du 24 février 1994, série A, n° 284, § 47).

(RUBIO DE CASAS ha señalado que en el caso *Öztürk*, el Tribunal Europeo recoge los tres criterios manejados en la Sentencia *Engel* para delimitar la materia penal. Según esta autora, la Corte desarrolla y afina en el asunto *Öztürk* dos de ellos; manteniendo el orden en que RUBIO DE CASAS los enuncia, serían los dos primeros –1. «¿A qué sector del ordenamiento jurídico del Estado demandado se adscriben los textos que regulan la infracción incriminada?»; 2. «La naturaleza de la infracción: ¿a qué sector pertenece la norma transgredida?»; 3. «El grado de severidad de la sanción a que se expone el encausado»–. Vid. RUBIO DE CASAS, M<sup>a</sup>.G., «Potestad sancionatoria de la Administración y garantías del administrado: comentario a la Sentencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos de 21 de febrero de 1984: el caso *Öztürk*», *Revista de Administración Pública*, núm. 104, 1984, pág. 380.)

<sup>591</sup> Así se desprende de la Sentencia *Öztürk*. Una vez establecido que el carácter general de la norma transgredida y el fin preventivo y, a la vez, represivo de la sanción revelan la naturaleza penal del ilícito a los efectos del artículo 6.1 del Convenio, el Tribunal puntualiza: «Sans doute s'agissait-il d'une infraction légère ne risquant guère de nuire à la réputation de son auteur, mais elle ne sortait pas pour autant du champ d'application de l'article 6 (art. 6). Rien ne done en effet à penser que l'infraction pénale (criminal offence), au sens de la Convention, implique nécessairement un certain degré de gravité»; «la faiblesse relative de l'enjeu (...) ne saurait retirer à une infraction son caractère penal intrinsèque» (Cour eur. D.H., Arrêt *Öztürk* du 21 février 1984, série A, n° 73, § 53-§ 54).

Vid. también Cour eur. D.H., Arrêt *Lutz* du 25 août 1987, série A, n° 123, § 54.

FROMMEL ha destacado esta idea en su trabajo «El Tribunal Europeo de Derechos Humanos y el derecho del acusado a no declarar: ¿puede ser invocado por los contribuyentes?», op. cit., págs. 459-460.

<sup>592</sup> Vid. el Capítulo VI del Título II de la Ley General Tributaria de 1963, y el Título IV de la nueva Ley, de 2003. MORILLO MÉNDEZ afirma en 1998 que «las penas de multa que puede establecer y, de hecho, establece la Administración Tributaria son más altas que las establecidas, por términos medio y máximo, en el CP» (MORILLO MÉNDEZ, A., «No sancionabilidad por ausencia de acción o de tipo de infracción. Un análisis del artículo 77.4 de la Ley General Tributaria», op. cit., págs. 494-495). En su trabajo «Delito fiscal y Constitución (A propósito de la STS de 27 de diciembre de 1990)», *Cuadernos de Política Criminal*, núm. 45, 1991, págs. 761 y ss., SUÁREZ GONZÁLEZ y HERRERA MOLINA ponen de manifiesto una mayor ventaja en el castigo penal de los hechos que en su represión administrativa; vid. también en este sentido MERINO JARA, I., *La Reforma de la Ley General Tributaria*, Lex Nova, Valladolid, 1996, pág. 330.

Resultan muy interesantes en este punto las reflexiones de ORTELLS RAMOS sobre las consecuencias de la noción autónoma de «materia penal» en la jurisprudencia del Tribunal de Estrasburgo, desde el punto de vista del Derecho español. Es manifiesto que nuestra Constitución sólo establece un límite preciso en cuanto a la represión de ilícitos administrativos, al disponer en su artículo 25.3: «La Administración civil no podrá imponer sanciones que, directa o subsidiariamente, impliquen privación de libertad». Pero siendo importante ese límite, «no estima la doctrina –nos recuerda ORTELLS RAMOS– que satisfaga plenamente las necesidades sentidas de acotar el ámbito del Derecho administrativo sancionador respecto al Derecho penal, porque nada indica sobre la utilización de sanciones pecuniarias o que afecten a derechos distintos a la libertad». Según dicho autor, la consecuencia ha sido, en definitiva, un «enorme desarrollo del Derecho administrativo sancionador»; y es ahí donde demuestra su virtualidad la jurisprudencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos: «visto que la tendencia legislativa impide conservar la inmediata garantía jurisdiccional –tiene escrito–, como mínimo debe quedar

Que este precepto aluda expresamente a «un Tribunal independiente e imparcial» tampoco es un obstáculo a su aplicación en el ámbito sancionador. Ciertamente, fueron los tribunales franceses quienes sancionaron al señor Funke por su negativa a colaborar con la Administración aduanera; ahora bien, no hay que perder de vista que sólo es posible dirigirse a la Corte de Estrasburgo una vez agotados todos los recursos internos. Aunque no sean los tribunales quienes impongan las correspondientes sanciones tributarias, la posible violación del derecho a no autoinculparse, a la que dicha imposición puede dar lugar, tiene una «dimensión jurisdiccional»<sup>593</sup>. En definitiva, ningún órgano jurisdiccional en vía de recurso podría reconocer, sin infringir el artículo 6.1 del Convenio, la legitimidad de la imposición de sanciones al obligado tributario sobre la base de sus propias declaraciones autoinculpatorias realizadas bajo coacción. Y ello, indudablemente, repercute en el procedimiento sancionador. Se puede invocar aquí también la doctrina que encierran las palabras de SÁNCHEZ SERRANO sobre la existencia o no de auténtica «prueba» en el procedimiento de gestión tributaria: «(...) la Administración (...) deberá adecuar sus actos de comprobación o liquidación a los antecedentes y justificantes de que disponga y que haya incorporado al expediente incoado, de tal modo que esté en situación de poder probar, en un eventual procedimiento revisor y ante el órgano judicial competente, los hechos «favorables» a la misma y desfavorables al particular interesado, de los que se haya partido para dictar el acto controvertido». No perdamos de vista que, en definitiva, «si bien resulta inapropiado hablar de «prueba» en el procedimiento de gestión, tal afirmación no implica el que la Administración no deba tener en cuenta en sus actuaciones, con respecto a la valo-

---

asegurado que otros derechos del art. 6 se respetan, incluso el de acceso a un tribunal, aunque sea para que controle, con amplitud de poderes de revisión un acto administrativo previo». Vid. ORTELLS RAMOS, M., «Jurisprudencia del TEDH sobre el art. 6 del CEDH en el proceso penal (La doctrina de la “noción autónoma de materia penal”. Derechos a un tribunal independiente e imparcial y a que la causa sea oída equitativamente. Presunción de inocencia)», *op. cit.*, págs. 211 y ss.-.

<sup>593</sup> En el asunto *Société Stenuit v. Francia*, la Comisión Europea de Derechos Humanos puso claramente de manifiesto esta dimensión jurisdiccional a la que nos referimos. El caso puede resumirse como sigue a continuación. La sociedad anónima «Stenuit», cuya sede se encuentra en Francia, tiene como actividad la realización de parques, jardines y espacios verdes. De conformidad con la Ordenanza de 30 de junio de 1945, modificada por la Ley de 19 de julio de 1977, sobre precios y represión de infracciones a la legislación económica, el 16 de octubre de 1981 el Ministro de Economía y Finanzas impone a la citada sociedad una multa de cincuenta mil francos, previa consulta a la Comisión de la Competencia (ésta había propuesto una multa más cuantiosa –cien mil francos–). El recurso interpuesto ante el Ministro no prospera, y el 2 de abril de 1982 la demandante acude ante el Consejo de Estado; «Stenuit» entiende vulnerado su derecho a que la causa, que considera de naturaleza penal, sea oída por un tribunal independiente e imparcial, como establece el artículo 6.1 del Convenio. En Sentencia de 22 de junio de 1984, el Consejo de Estado desestima el recurso; argumenta que la sanción pecuniaria impuesta no tiene carácter penal y que no ha sido acordada por un órgano jurisdiccional. Finalmente «Stenuit» acude a la Comisión Europea de Derechos Humanos. En su Informe de 30 de mayo de 1991, esta institución declara que se ha violado el artículo 6.1 del Convenio. Considera que la materia litigiosa tiene naturaleza penal; y a su juicio, no se puede afirmar que un tribunal independiente e imparcial haya examinado el fundamento de la acusación dirigida contra «Stenuit»: «(...) le Conseil d'Etat ne s'est pas prononcé sur le bien-fondé de l'accusation dirigée contre la requérante. Il apparaît donc que celle-ci n'a jamais bénéficié, en définitive, d'un examen de sa cause par un "tribunal" doté de la plénitude de juridiction qui aurait statué sur le bien-fondé de l'accusation en matière pénale dirigée contre elle (...)». Vid. Commission Européenne des Droits de l'Homme, Rapport *Société Stenuit c. France* du 30 mai 1991, requête n° 11598/85 (el texto transcrito lo hemos tomado del pfo. 72). El Tribunal Europeo de Derechos Humanos no llegó a pronunciarse sobre el fondo de este asunto: el 12 de diciembre de 1991, la demandante comunicó a la Corte su desistimiento (Cour eur. D.H., Arrêt *Société Stenuit c. France* du 27 février 1992, série A, n° 232-A).

ración de los datos obtenidos, las orientaciones y criterios seguidos por la jurisprudencia en la valoración de la prueba<sup>594</sup>. FALCÓN Y TELLA, por su parte, recordémoslo también ahora, ha señalado que las reglas sobre la distribución de la carga de la prueba y los principios relativos a la misma en el proceso judicial tienen un «efecto reflejo» en el procedimiento de gestión<sup>595</sup>.

La doctrina que encierran las palabras de estos autores tiene plena virtualidad en el ámbito del procedimiento sancionador; la Administración tributaria no podrá utilizar como fundamento legítimo de las sanciones que imponga las declaraciones autoinculpatorias prestadas coactivamente por el sujeto inspeccionado, pues dicha fundamentación habría de ser rechazada por los tribunales, sobre la base del artículo 6.1 del Convenio<sup>596</sup>.

Ya hemos visto que, con la normativa vigente, las eventuales declaraciones autoinculpatorias realizadas por el obligado tributario, bajo coacción, en el transcurso de las actuaciones inspectoras de comprobación e investigación, podrían incidir en el ámbito sancionador; es posible que se utilicen para fundamentar las sanciones que corresponda imponer a dicho obligado. Ante esta situación, las Sentencias *Funke* y *Bendenoun* han tenido, y tienen, una relevancia incuestionable; permiten extender el artículo 6.1 del Convenio de Roma, y en concreto el derecho a no declarar contra sí mismo, implícito en este precepto, al procedimiento tributario sancionador. Resultan también de una gran relevancia las Sentencias, asimismo del Tribunal Europeo de Derechos Humanos, *Saunders v. Reino Unido* y *J.B. v. Suiza*, que han venido a confirmar esta doctrina. Es más, todos estos pronunciamientos podrían llevar, incluso, a extender el artículo 6.1 del Convenio, y concretamente el derecho aludido, a las actuaciones de comprobación e investigación del procedimiento inspector; podría evitarse, así, que el citado derecho quedase ya irremediabilmente com-

<sup>594</sup> Vid. SÁNCHEZ SERRANO, L., Comentario a la Sección 3ª del Capítulo III del Título III de la Ley General Tributaria, en AMORÓS RICA, N. (Dir.), *Comentarios a las Leyes Tributarias y Financieras*, Tomo II, Comentario *cit.*, págs. 153 y ss. (el texto transcrito lo hemos tomado de las págs. 155 y 159).

<sup>595</sup> Vid. FALCÓN Y TELLA, R., «Cuestiones normativas y cuestiones de prueba en el Derecho tributario», *op. cit.* (El término «efecto reflejo» lo encontramos en la pág. 35).

<sup>596</sup> Resulta sorprendente encontrar afirmaciones que niegan esta consideración lógica; afirmaciones como la del Consejo de Estado francés en el asunto Méric (1995):

«Il résulte du texte même de cet article (article 6 de la convention) que l'ensemble de ses stipulations n'est applicable qu'aux procédures contentieuses suivies devant les juridictions lorsqu'elles statuent sur des droits et obligations de caractère civil ou sur des accusations en matière pénale. Notamment, le § 2 dudit article qui, énonçant en matière pénale le principe de présomption d'innocence, concerne les règles d'instruction et de preuve applicables devant les juridictions, se borne à préciser les modalités de contestation, devant ces dernières, des accusations en matière pénale.

Il s'agit de là que l'article 6 précité n'énonce, y compris dans son § 2, aucune règle ou aucun principe dont le champ d'application s'étendrait au-delà des procédures contentieuses suivies devant les juridictions, et qui gouvernerait l'élaboration ou le prononcé de sanctions, quelle que soit la nature de celles-ci, par les autorités administratives qui en sont chargées par la loi.»

Fuente: BELTRAME, P., «Le droit de la répression des infractions fiscales en France (Principes et caractéristiques)»; trabajo publicado con el título «El derecho de la represión de las infracciones fiscales en Francia (Principios y características)», MEDINA CALVO, L. (trad.), en AA.VV., *Principios, derechos y garantías constitucionales del régimen sancionador tributario* (Segundas Jornadas [Europeas] sobre Derecho Constitucional Tributario [celebradas en Toledo los días 10 y 11 de noviembre de 2000]), *Documentos* (DOC. N.º 19/01. Vol. I), Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2001, págs. 35 y ss. (el texto transcrito lo encontramos traducido al castellano en las págs. 52-53).

prometido en el transcurso de las mismas<sup>597</sup>. Por nuestra parte, consideramos más acertado negar virtualidad represiva a las referidas declaraciones del obligado tributario. Nos remitimos a lo expuesto en páginas anteriores.

En la Sentencia relativa al asunto *J.B. v. Suiza*, dictada el 3 de mayo de 2001 (requête n.º 31827/96), el Tribunal Europeo de Derechos Humanos ha reconocido al demandante el derecho a no autoinculparse ante los requerimientos coactivos de información por parte de los órganos administrativos tributarios<sup>598</sup>. En ese caso, fue la propia Administración

<sup>597</sup> Tal reivindicación carecería de sentido si, verdaderamente, se hubiera superado la mixtificación de las actuaciones inspectoras, hasta el punto de que lo actuado en el procedimiento liquidatorio no tuviese ninguna trascendencia sancionadora. Hay que recordar al respecto que el profesor GARCÍA AÑOVEROS planteó la «total separación entre el procedimiento de revisión y comprobación y el sancionador» como una consecuencia de la doctrina que contienen las Sentencias *Funke y Bendenoun*. Dicho autor constató que el Tribunal Europeo de Derechos Humanos no ha limitado las garantías del artículo 6 del Convenio al campo penal stricto sensu, sino que las ha extendido al ámbito administrativo sancionador; «consecuencia ulterior» debe ser, a juicio de este estudio del Derecho, «una total separación entre el procedimiento de revisión y comprobación y el sancionador» (GARCÍA AÑOVEROS, J., «Una nueva Ley General Tributaria. Problemas constitucionales», *Crónica Tributaria*, núm. 78, 1996, pág. 154; *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 90, 1996 págs. 222-223; AA.VV., *Garantías constitucionales del contribuyente*, Tirant Lo Blanch, Valencia, 1999, págs. 108-109).

Al hilo de la jurisprudencia del Tribunal Europeo de Estrasburgo relativa al derecho a no declarar contra sí mismo, MARTÍNEZ MUÑOZ se ha mostrado contraria a que se aplique esta garantía al procedimiento de liquidación (MARTÍNEZ MUÑOZ, Y., *La Aplicación del Convenio Europeo de Derechos Humanos en Materia Tributaria: un Análisis Jurisprudencial*, Aranzadi, Pamplona, 2002, págs. 110-111).

<sup>598</sup> El caso puede resumirse como sigue. El 11 de diciembre de 1987, la Administración tributaria suiza inició un procedimiento por «soustraction d'impôt» contra el demandante, nacional de ese Estado. Le fue solicitada la aportación de los documentos relativos a ciertas sociedades en las que había invertido. El sujeto no entregó la documentación requerida, y, aunque fue invitado a ello, tampoco aportó información sobre el origen de las rentas percibidas. Consecuentemente, fue sancionado; recurrió ante el Tribunal federal, alegando la violación del artículo 6 del Convenio y, agotada la vía jurisdiccional interna, llevó el caso a Estrasburgo.

Resulta ilustrativa la síntesis que, sobre el asunto enjuiciado, recoge el pfo. 65 de la Sentencia:

«En l'espèce, lorsque l'administration du district de X a engagé le 11 décembre 1987 une procédure pour soustraction d'impôt à l'encontre du requérant, celui-ci a été invité à soumettre l'ensemble des documents concernant les sociétés dans lesquelles il avait investi. Ne s'étant pas conformé à cette demande, le requérant a été ensuite invité par trois fois à déclarer la source de ses revenus. N'ayant pas répondu, il s'est vu infliger le 28 février 1989 une amende d'ordre de 1000 CHF. Après quatre avertissements supplémentaires, il a été condamné à une deuxième amende d'ordre de 2000 CHF. Il a contesté en vain cette dernière amende devant le Tribunal fédéral. Par la suite, il s'est vu frapper de deux autres amendes d'ordre.»

La Corte de Estrasburgo declara por unanimidad que ha habido violación del artículo 6.1 del Convenio. Es muy clarificador el resumen que de las alegaciones formuladas por el Gobierno suizo y los contra-argumentos del Tribunal Europeo realiza LUNA RODRÍGUEZ en su trabajo «Consolidación de la jurisprudencia del Tribunal de Estrasburgo sobre el derecho a no autoincriminarse en los procedimientos tributarios. La novedosa Sentencia *J.B. contra Suiza*», *op. cit.*, págs. 41 y ss. El Gobierno señaló que, antes del inicio de las actuaciones administrativas, se tenía conocimiento de las sumas invertidas; sin embargo, considerando la persistencia de dichas actuaciones, el Tribunal no está convencido de que ello fuese realmente así (pfo. 69). Por otro lado, el Gobierno suizo se refirió a la multa como única medida coercitiva en manos de las autoridades fiscales; pero el Tribunal Europeo señala que el derecho a no autoincriminarse exige que la prueba de cargo se obtenga sin recurrir a la coerción o presiones del individuo (pfo. 64). La Corte de Estrasburgo rechaza, asimismo, las alegaciones del Gobierno sobre la inexistencia de una «pêche aux informations» por parte de las autoridades suizas (pfo. 66), y sobre «l'équité de la procédure» en el supuesto enjuiciado (pfo. 63). Y frente a la invocación de normas que, según el Gobierno, exigirían conductas de los ciudadanos que podrían dar lugar a la sanción de éstos, el pfo. 68 de dicho pronunciamiento establece: «La Cour constate que dans son arrêt du 7 juillet 1995, le Tribunal fédéral se réfère à diverses obligations du droit pénal contraignant une personne à agir d'une certaine façon aux fins de sa condamnation, par exemple au moyen de tachygraphes installés dans les poids lourds ou l'obligation de se soumettre à



quien sancionó la negativa del sujeto a colaborar; es indudable, por tanto, que, desde este punto de vista, la proximidad existente entre tal supuesto y el «modelo» tributario-sancionador español es mayor que la que existe entre este «modelo» y el supuesto enjuiciado en la Sentencia *Funke*. Ahora bien, parece que nuestra realidad encierra mayor peligro que la suiza a la que nos referimos; y es que el Ordenamiento de ese país tendría previstas para las autoridades tributarias limitaciones menos permisivas que las contempladas en la normativa española. «Dado que esas limitaciones son mucho más permisivas en el caso español –tiene escrito LUNA RODRÍGUEZ–, cabe pensar que en el actual estado de cosas, nos encontramos en una situación mucho más proclive a la violación de tal derecho que en aquel país, si se consideran las mayores dificultades que tiene nuestra Administración Tributaria, para conseguir información por medios distintos a la propiamente proporcionada por el sujeto que se pretende sancionar»<sup>599</sup>.

Pero antes de la Sentencia dictada en el asunto *J.B. v. Suiza*, era ya incuestionable la aplicabilidad, en nuestro procedimiento sancionador, del artículo 6.1 del Convenio, y en concreto del derecho a no autoincriminarse consagrado en el mismo. Y, repetimos, teniendo en cuenta la posible trascendencia sancionadora de las actuaciones inspectoras de comprobación e investigación, la aplicabilidad del artículo 6.1 al ámbito sancionador podría llevar incluso a extender este precepto, y en concreto el derecho a no declarar contra sí mismo, a dichas actuaciones<sup>600</sup>. Insistimos en que nosotros no somos partidarios de tal extensión.

Hemos de señalar finalmente que, en el año 1996, en su Sentencia *Saunders v. Reino Unido*, el Tribunal Europeo de Derechos Humanos se ha pronunciado sobre la virtualidad otorgada en el proceso penal a las declaraciones efectuadas bajo coacción, por el demandante, en el curso de una inspección administrativa llevada a cabo por el Departamento británico de Comercio e Industria («Department of Trade and Industry» o «D.T.I.»)<sup>601</sup>.

une analyse de sang ou d'urine. Toutefois, de l'avis de la Cour, les informations dont il s'agit dans la présente affaire se distinguent de donées qui existent indépendamment de la volonté de la personne concernée, comme celles évoquées par la Cour dans l'affaire Saunders (...); l'on ne pouvait dès lors pas les obtenir en recourant à des pouvoirs coercitifs, au mépris de la volonté de l'intéressé». En el pfo. 71 leemos: «(...) la Cour estime qu'il y a eu violation du droit consacré par l'article 6 § 1 de la Convention de ne pas s'incriminer».

<sup>599</sup> LUNA RODRÍGUEZ, R., «Consolidación de la jurisprudencia del Tribunal de Estrasburgo sobre el derecho a no autoincriminarse en los procedimientos tributarios. La novedosa Sentencia J.B. contra Suiza», *op. cit.*, pág. 45.

<sup>600</sup> Comentando la Sentencia *J.B. v. Suiza*, SÁNCHEZ AYUSO ha señalado que el derecho a no autoincriminarse se traduce en una garantía no sólo relativa al procedimiento sancionador, sino también a «cualquier procedimiento del que, aun dirigido a otra finalidad, como puede ser el caso de los procedimientos tributarios, pueda derivar una sanción» (SÁNCHEZ AYUSO, I., «El derecho a no autoincriminarse: trascendencia práctica de la sentencia JB contra Suiza del Tribunal Europeo de Derechos Humanos», *op. cit.*, pág. 36).

<sup>601</sup> Cour eur. D.H., Arrêt *Saunders c. Royaume-Uni* du 17 décembre 1996, Recueil 1996-VI. El demandante, señor Saunders, llegó a ser presidente-director general de «Guinness PLC» («Guinness») en el año 1981. A principios de 1986, esta sociedad y «Argyll Group PLC» («Argyll») competían por el control de una tercera, «Distillers Company PLC» («Distillers»). «Guinness» venció en la batalla. Ambas empresas ofrecían sus propias acciones a los propietarios de «Distillers», y el precio al que éstas cotizaban en la bolsa de Londres era pues un factor determinante para las partes. En un momento dado, el precio de las acciones de «Guinness» subió espectacularmente, y ello le dio el triunfo; pero una vez cerrada la operación, el precio cayó sensiblemente. El importante incremento del valor en bolsa de las acciones de «Guinness» durante la oferta pública de adquisición tenía su causa en una operación ilegal, en la que ciertas personas adquirieron acciones de la empresa con el fin de mantener o aumentar su precio de cotización. «Guinness» había indemnizado en secreto a estas personas por las pérdidas que podían sufrir, y había ofrecido a algunas de ellas cuantiosas sumas, si la operación tenía éxito. A fi-

Claramente, la doctrina sobre el derecho a no declarar contra sí mismo contenida en el citado pronunciamiento es aplicable al ámbito tributario sancionador. Hay que tener en cuenta al respecto la amplitud con la que el Tribunal de Estrasburgo entiende el concepto de «materia penal»; concepto que, como hemos visto, ha extendido al ámbito sancionador. Y no hay que perder de vista además que, como viene reconociendo el Tribunal Constitucional desde fecha muy temprana<sup>602</sup>, el orden penal y el administrativo sancionador son, ambos, manifestación del *ius puniendi* estatal. En definitiva, si como pone de manifiesto esta Sentencia, es contrario al artículo 6.1 del Convenio fundamentar la imposición de penas en las declaraciones autoinculpatorias obtenidas del sujeto, coactivamente, en el transcurso de una inspección administrativa, tampoco ha de ser legítimo fundamentar en ese tipo de declaraciones la imposición de sanciones tributarias. En último término, y teniendo en cuenta la trascendencia sancionadora de las actuaciones inspectoras de comprobación e investigación, también la doctrina del Tribunal Europeo contenida en esta Sentencia podría llevar a invocar el derecho a no autoinculparse en el transcurso de dichas actuaciones<sup>603</sup>. Repetimos que, por nuestra parte, rechazamos la extensión de esta garantía al procedimiento inspector.

---

nales de 1986, el Departamento británico de Comercio e Industria («Department of Trade and Industry» o «D.T.I.») inicia una investigación de los hechos. El 12 de enero de 1987, los inspectores encargados de la misma comunican al «D.T.I.» que han reunido pruebas materiales de presuntas infracciones penales; pero continúan la investigación administrativa varios meses más. Oficialmente, fue en la primera semana de mayo cuando se inició la investigación penal del caso. La documentación elaborada u obtenida por los inspectores del «D.T.I.» se entregó a la autoridad encargada de llevar a cabo dicha investigación penal. Condenado a prisión por los tribunales británicos, el señor Saunders recurre ante los órganos de Estrasburgo; alega que la utilización en el proceso penal de los «procès-verbaux» es contraria al derecho a un proceso equitativo, consagrado en el artículo 6.1 del Convenio. «L'intérêt public ne saurait justifier l'utilisation de réponses obtenues de force dans une enquête non judiciaire pour incriminer l'accusé au cours de l'instance pénale», leemos en el pfo. 74 de la Sentencia. El Tribunal declara que se ha vulnerado el mencionado precepto («par sieze voix contre quatre»).

<sup>602</sup> Nos remitimos a la Sentencia 18/1981, de 8 de junio (Fundamento Jurídico 2.º).

<sup>603</sup> Aunque la Corte de Estrasburgo (Cour eur. D.H., Arrêt *Saunders c. Royaume-Uni* du 17 décembre 1996, Recueil 1996-VI, § 67) constata que «la plainte du requérant porte essentiellement sur l'usage, dans la procédure penale dirigée contre lui, des déclarations recueillies par les inspecteurs du DTI», el Tribunal se refiere a la posible invocación del artículo 6.1 del Convenio en el procedimiento inspector; y ciertamente se muestra reacio a admitir la aplicabilidad de dicho precepto en el seno del mencionado procedimiento. La Corte se remite al asunto *Fayed v. Reino Unido* (Cour eur. D.H., Arrêt *Fayed c. Royaume-Uni* du 21 septembre 1994, série A, n° 294-B, § 61-§ 62), en el que señala que los órganos inspectores desempeñaron una misión esencialmente investigadora; no adoptaron ninguna decisión jurisdiccional ni en la forma ni en cuanto al fondo: se limitaron a determinar los hechos de cara a la actuación otras autoridades competentes. Tras esta breve reflexión, declara el Tribunal que únicamente abordará la utilización en el proceso penal de las declaraciones efectuadas ante la Inspección por el demandante. Tengamos presente, pues, que la reflexión de la Corte sobre la aplicabilidad del artículo 6.1 al procedimiento inspector constituye un *obiter dictum* y que, como tal, no contiene una *ratio decidendi* en el supuesto enjuiciado.

Sobre la posibilidad de que se alegue la Sentencia *Saunders v. Reino Unido* para invocar el derecho a no declarar sobre sí mismo en nuestro procedimiento inspector tributario, considérese la inexistencia de una real separación orgánica entre dicho procedimiento y el sancionador. Llamamos la atención sobre este aspecto, ya que la Sentencia *Saunders*, en el *obiter dictum* al que nos referimos, destaca por lo que respecta a los inspectores actuarios en el asunto *Fayed* (pronunciamiento al que, insistimos, se remite): «Leur enquête avait pour finalité l'établissement et la consignation de faits qui pourraient par la suite servir de base à l'action d'autres autorités competentes (...)». Esta afirmación no estaría exenta de matices en el ámbito tributario español al que nos referimos.

Ha de quedar claro que, por el momento, la doctrina del Tribunal Europeo sobre el derecho a no declarar contra sí mismo ante la Inspección tributaria se ha de extraer de las Sentencias *Funke v. Francia*, *Bendenoun*<sup>604</sup> v. *Francia*, *Saunders v. Reino Unido* y *J.B. v. Suiza*<sup>605</sup>.

b.2.2) La inexistencia de contradicción entre las Sentencias *Funke* y *Saunders*. La lectura conjunta de ambos pronunciamientos y de la Sentencia *J.B. v. Suiza*

Es preciso abordar, a continuación, el análisis de la Sentencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos dictada en el asunto *Saunders v. Reino Unido* para, posteriormente, poner en relación su doctrina y la de la Sentencia *Funke*. La lectura conjunta de ambos pronunciamientos permite extraer importantes conclusiones, que, insistimos, están en la base de nuestros razonamientos y propuestas sobre el modo en que se han de articular las relaciones entre los procedimientos inspector y sancionador, y, en definitiva, sobre la necesidad de que se respete, en el transcurso de la fase preprocesal de los delitos contra la Hacienda Pública, el derecho a no autoinculparse y el modo en que ello se ha de concretar.

Ya hemos dicho que en la Sentencia *Saunders v. Reino Unido* el Tribunal Europeo se pronuncia sobre la virtualidad otorgada en el proceso penal a las declaraciones efectuadas por el demandante en el curso de una inspección administrativa llevada a cabo por el Departamento británico de Comercio e Industria («Department of Trade and Industry» o «D.T.I.»). Resulta evidente el paralelismo entre este supuesto y el que pueden suscitar, en relación con el ámbito represivo (sancionador o penal), las actuaciones inspectoras de comprobación e investigación, y de contraste y averiguación (en la fase preprocesal). El Tribunal constata que la demanda no plantea la aplicación del artículo 6.1 del Convenio a las actuaciones llevadas a cabo por el «D.T.I.», ni que las mismas impliquen una acusación en materia penal a los efectos de dicho precepto. La Corte aborda, pues, la utilización en el proceso penal de las declaraciones efectuadas por el demandante («La Cour se préoccupera donc seulement, en l'espèce, de l'usage qui a été fait dans la procédure pénale des déclarations pertinentes du requérant»)<sup>606</sup>. Queda así delimitada la materia objeto de análisis en la Sentencia *Saunders*<sup>607</sup>.

<sup>604</sup> El Tribunal remite a este pronunciamiento en su Sentencia *Faivre v. Francia* de 16 de diciembre de 2003 (requête n.º 69825/01).

<sup>605</sup> Encontramos un interesante análisis de las Sentencias *Funke* y *Saunders* en HERRERA MOLINA, P.M., «Los derechos a guardar silencio y a no declarar contra sí mismo en el procedimiento inspector (Comentario y traducción de la Sentencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos, de 17 de diciembre de 1996, *Saunders v. Uninted Kingdom*)», *op. cit.*, págs. 1075 y ss.

<sup>606</sup> Cour eur. D.H., Arrêt *Saunders c. Royaume-Uni* du 17 décembre 1996, Recueil 1996-VI, § 67.

<sup>607</sup> El juez Martens (a cuyo criterio se adhiere el juez Kuris) llega a una delimitación análoga del problema. Martens destaca la existencia de dos fases claramente diferenciadas en el asunto enjuiciado. La primera fase es de naturaleza administrativa; en ella, el señor Saunders comparece ante los inspectores del «D.T.I.». Únicamente la segunda fase tiene carácter procesal. Martens afirma que el artículo 6 del Convenio tan sólo tiene virtualidad en esta segunda fase; y es que durante la primera el demandante no se enfrentaba a ninguna «acusación en materia penal». Esto es así porque durante esa primera fase el señor Saunders no había recibido de la autoridad competente notificación oficial alguna de reproche por haber cometido una infracción penal. El juez Martens se refiere al concepto autónomo de acusación en materia penal del artículo 6.1 del Convenio; «la misma puede, en ciertos casos, revestir la forma de otras medidas que impliquen tal acusación y entrañen, también, repercusiones importantes sobre la situación del acusado» (cfr. Cour eur. D.H., Arrêt *Corigliano* du 10 décembre 1982, série

El Tribunal entiende que los materiales cuya existencia sea voluntaria no han de tener trascendencia en un proceso penal, si se han aportado o exhibido coactivamente; reconocerles virtualidad probatoria sería contrario al derecho a no declarar contra sí mismo. Distinto es el caso de los materiales obtenidos bajo coacción cuya existencia no depende de la voluntad del sujeto:

«(...) Tal y como se entiende habitualmente en el sistema legal de las Partes Contratantes y en otros lugares, [el derecho a no declarar contra sí mismo] no se extiende a la utilización en un procedimiento penal del material que puede obtenerse del acusado mediante poderes coactivos, pero que tiene una existencia independiente de la voluntad del acusado, tal y como sucede, *inter alia* con los documentos obtenidos de acuerdo con un mandato judicial, o muestras de aliento, sangre u orina, o tejido corporal para realizar pruebas de ADN.»<sup>608</sup>

Esta distinción<sup>609</sup> entre aquellos materiales que tienen una génesis voluntaria y aquellos otros que no tienen ese origen puede llevar a resolver el difícil problema de la tensión

---

A, n° 57, § 34–; trad. LÓPEZ GARRIDO, D. –Dir.–, *Tribunal Europeo de Derechos Humanos 25 años de Jurisprudencia 1959-1983*, op. cit., pág. 899). Entiende Martens que las medidas adoptadas en el caso enjuiciado no constituyen acusación penal a los efectos del artículo 6 del Convenio; y es que, así como son las autoridades competentes («autorités de poursuite compétentes») quienes han de notificar oficialmente el reproche por haber cometido una infracción penal, son estas mismas autoridades quienes han de adoptar esas medidas que impliquen acusación y entrañen repercusiones importantes sobre la situación del sujeto. Pero la Inspección del «D.T.I.» tiene principalmente una función investigadora, no es autoridad competente a estos efectos. Por lo tanto, sus actuaciones no pueden considerarse «acusación». En definitiva, la colaboración del señor Saunders en la investigación administrativa no conculca el artículo 6 del Convenio. El problema se reduce, pues, a la trascendencia penal de los datos obtenidos en la investigación administrativa previa: ¿es contraria al artículo 6 del Convenio Europeo? (En palabras del juez Martens, «le fait qu'une personne ait procédé à des déclarations tendant à prouver sa culpabilité, lors d'une enquête où elle était dans l'obligation de répondre à toutes les questions sous peine d'amende ou d'emprisonnement, est-il compatible avec les droits de garder le silence et de ne pas contribuer à sa propre incrimination d'autoriser l'utilisation desdites déclarations dans un procès contre lui?») –Cour eur. D.H., Arrêt *Saunders c. Royaume-Uni* du 17 décembre 1996, Recueil 1996-VI, Opinion dissidente de M. le juge Martens, a laquelle M. le juge Kuris déclare se rallier, § 13-§ 16–.

<sup>608</sup> Cour eur. D.H., Arrêt *Saunders c. Royaume-Uni* du 17 décembre 1996, Recueil 1996-VI, § 69 –trad. SERRANO ANTÓN, F., en HERRERA MOLINA, P.M., «Los derechos a guardar silencio y a no declarar contra sí mismo en el procedimiento inspector (Comentario y traducción de la Sentencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos de 17 de diciembre de 1996, *Saunders v. United Kingdom*)», trad. cit., pág. 1098. Por su interés, reproducimos a continuación íntegramente el primer inciso de este pfo. (el número 69) en idioma oficial:

«Toutefois, le droit de ne pas s'incriminer soi-même concerne en premier lieu le respect de la détermination d'un accusé de garder le silence. Tel qu'il s'entend communément dans les systèmes juridiques des Parties contractantes à la Convention et ailleurs, il ne s'étend pas à l'usage, dans une procédure pénale, de données que l'on peut obtenir de l'accusé en recourant à des pouvoirs coercitifs mais qui existent indépendamment de la volonté du suspect, par exemple les documents recueillis en vertu d'un mandat, les prélèvements d'haleine, de sang et d'urine ainsi que de tissus corporels en vue d'une analyse de l'ADN.»

<sup>609</sup> También el juez Martens (y Kuris) propone una distinción, pero entre ilícitos. Entiende que habría «delitos ordinarios» («délits de droit commun»), de un lado, y «diversas formas de fraude grave» («diverses formes de fraude grave»), de otro –HERRERA MOLINA, cuando se refiere a la distinción propuesta por dicho juez, emplea los términos «delitos ordinarios» y “«fraudes» económicos complejos”; *vid.* de este autor «Los derechos a guardar silencio y a no declarar contra sí mismo en el procedimiento inspector (Comentario y traducción de la Sentencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos, de 17 de diciembre de 1996, *Saunders v. United Kingdom*)», op. cit., pág. 1083–. En el caso de los delitos ordinarios, lo más frecuente es que primero se descubra el ilícito y luego se investigue, para determinar el responsable. Sin embargo, tratándose de fraudes la investigación tiene como objetivo el descubrimiento de la existencia misma del ilícito: son necesarios los requerimientos coactivos de información. Por consiguiente, las personas respecto de las que se desarrolla una investigación por deli-

existente entre el deber de colaborar con la Administración tributaria y el derecho a no declarar contra sí mismo<sup>610</sup>. HERRERA MOLINA considera acertada la diferenciación hecha por el Tribunal Europeo en la Sentencia *Saunders*, pues entiende dicho autor que cuando se requiere coactivamente la aportación de materiales cuya existencia no depende de la voluntad del individuo, no se corre el riesgo de obtener pruebas falsas. HERRERA MOLINA constata que el Tribunal Europeo «parece identificar» en la Sentencia *Saunders* el derecho a no declarar contra sí mismo (a no autoincriminarse) y el derecho a guardar silencio; al hilo de esta idea, el mencionado autor ha escrito:

los ordinarios han de poder invocar el derecho a no declarar contra sí mismas (hay de antemano una acusación), pero no así quienes estén sometidos a una investigación por fraude económico complejo («Les personnes objets de l’instruction dans le premier cas [délits de droit común] sont ipso facto “accusées d’une infraction” [...], alors que ce n’est pas le cas des personnes visées par l’enquête sur le délit de fraude [...]»). Así pues, Martens (y Kuris) considera ajustado a Derecho que se otorgue virtualidad procesal a la información suministrada por estos últimos —«(...) [les fraudes] ne peuvent être sanctionnées avec succès par la justice que si les résultats de l’enquête sont produits comme preuves à charge du contrevenant (...)»— (Cour eur. D.H., Arrêt *Saunders c. Royaume-Uni* du 17 décembre 1996, Recueil 1996-VI, Opinion dissidente de M. le juge Martens, a laquelle M. le juge Kuris déclare se rallier, § 25).

HERRERA MOLINA entiende que esta distinción entre ilícitos «tiene cierto fundamento»; pero afirma que las fronteras entre uno y otro tipo no son tan claras como pretende Martens (y Kuris). En el asunto *Saunders v. Reino Unido*, los inspectores tenían pruebas de la existencia de un delito en el mes de enero y, sin embargo, se inhibieron en el mes de mayo. Si ya había constancia de la comisión un ilícito penal, ¿por qué motivo el «D.T.I.» continuó la investigación varios meses más? Es difícil establecer un límite preciso entre ambos tipos de ilícito; la diferenciación propuesta por Martens (y Kuris) no nos permite determinar cuándo las actuaciones investigadoras deben ser respetuosas con el derecho a no declarar contra sí mismo. “Por tanto, —nos dice HERRERA MOLINA— la distinción no está en el tipo de delito («ordinario» o «de fraude complejo»), sino en los datos de que disponen los órganos investigadores. Desde el momento en que aquéllos permitan sospechar que se ha cometido un delito debe excluirse la adopción de medidas compulsivas sobre la voluntad del sujeto investigado”. Vid. HERRERA MOLINA, P.M., «Los derechos a guardar silencio y a no declarar contra sí mismo en el procedimiento inspector (Comentario y traducción de la Sentencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos de 17 de diciembre de 1996, *Saunders v. United Kingdom*)», *op. cit.*, pág. 1083.

DEL PASO BENGUA invoca la distinción entre ilícitos de Martens (y Kuris), cuando afirma que el procedimiento de comprobación es antesala del sancionador. Escribe:

«(...) como las infracciones tributarias no presentan una manifestación física externa y perceptible de su producción, es precisa y necesariamente en el desarrollo del primero de los procedimientos (o en su conclusión) donde la Administración tributaria puede detectar la existencia del elemento más perceptible de la infracción tributaria: la desatención o incumplimiento por parte del sujeto pasivo de una obligación tributaria, hecho éste que constituye el elemento objetivo del injusto que luego va a ser, en su caso y si se dan las circunstancias previstas para ello, reprobado mediante la correspondiente sanción.

Y esto no puede ser de otro modo porque, como muy acertadamente dice el Juez Martens, existe una *diferencia esencial* entre los “delitos ordinarios” y los “fraudes” económicos complejos: “en los casos de los delitos ordinarios el descubrimiento del delito precede casi siempre a la investigación, la cual, por regla general, busca tan sólo determinar *quién* lo hizo, mientras que en los casos de fraude la investigación se dirige principalmente a determinar si ha existido o no un delito”.»

Cfr. DEL PASO BENGUA, J.M<sup>3</sup>., «Relaciones entre el procedimiento inspector y el procedimiento sancionador administrativo», *op. cit.*, pág. 68.

<sup>610</sup> El voto particular disidente formulado por el juez Martens (al que se adhiere el juez Kuris) pone en entredicho la existencia de fricción entre el deber de colaborar y el derecho a no declarar contra sí mismo. Aspectos como la imparcialidad de los órganos administrativos inspectores, que buscan simplemente la verdad, sus cualidades profesionales, el procedimiento seguido ante ellos, inspirado en elementales principios de Justicia y sometido a control jurisdiccional, o la posible asistencia letrada ofrecen garantías suficientes contra toda presión abusiva para obtener una declaración autoinculpatória (Cour eur. D.H., Arrêt *Saunders c. Royaume-Uni* du 17 décembre 1996, Recueil 1996-VI, Opinion dissidente de M. le juge Martens, a laquelle M. le juge Kuris déclare se rallier, § 22).

«(...) el derecho a guardar silencio puede considerarse como una modalidad cualificada del derecho a no autoincriminarse: éste último se basa en el genérico respeto a la dignidad del acusado y en la ausencia de coerciones sobre su voluntad; el derecho a guardar silencio tiene un fundamento adicional: evitar que las presiones sobre el acusado (por ejemplo, las sanciones por negarse a colaborar) le induzcan a realizar una confesión falsa que después se utilice para condenarle. Por ello tiene razón el Tribunal en no conceder el mismo valor a las declaraciones autoinculporatorias obtenidas bajo coacción que al “material que tiene una *existencia* independiente de la voluntad del acusado”, pero que se obtiene forzando su voluntad: por ejemplo, las muestras de sangre o de tejido, o incluso los documentos elaborados por terceros en poder del acusado. El obtener coactivamente tales datos supone violentar la voluntad del acusado, pero no implica el riesgo de obtener pruebas *falsas*. Esto no supone que en tales casos el derecho a no autoincriminarse deba carecer de toda protección, sino que tiene un fundamento más débil que el del específico derecho a guardar silencio.»<sup>611</sup>

Como hemos visto, en el ámbito del Convenio el concepto de acusación en materia penal se extiende a la represión administrativa de conductas ilícitas, en función del grado de severidad de la sanción que puede sufrir el sujeto, o en función del carácter general de la norma sancionadora y de la finalidad preventiva y, a la vez, represiva de la sanción. Por lo tanto, aunque la Sentencia *Saunders* se refiere a la trascendencia en un proceso penal de los datos obtenidos en el curso de una inspección administrativa, su doctrina trasciende ese estricto planteamiento en aquellos casos en los que las sanciones administrativas revistan carácter «penal», a pesar de no haber sido calificadas como tales en el Ordenamiento del Estado en cuestión. A su vez, la doctrina contenida en la Sentencia *Funke*, pronunciamiento éste referido, en principio, a la imposición de sanciones administrativas, incluidas las de carácter tributario<sup>612</sup>, se ha de extender asimismo a la imposición de sanciones penales *stricto sensu*<sup>613</sup>. Hay que tener presente en relación con tales afirmaciones que, como viene reconociendo el Tribunal Constitucional, el orden penal y el administrativo sancionador son, ambos, manifestación del *ius puniendi* estatal.

Sobre la base de estas reflexiones, cabría, en principio, pensar que ambos pronunciamientos (la Sentencias *Funke* y *Saunders*) se contradicen. Resultan muy interesantes al respecto las palabras del juez Martens en su voto particular disidente, al que se adhiere el juez Kuris. Escribe Martens sobre el pfo. 69 de la Sentencia *Saunders*:

«(...) il est significatif que le paragraphe 69 renvoie au droit de ne pas contribuer à sa propre incrimination tel qu’il s’entend “(...) dans les systèmes juridiques des Parties contractantes à la Convention et ailleurs (...)”. Ce qui importe plus est que, tandis que la première phrase de ce paragraphe [(...) le droit de ne pas s’incriminer soi-même concerne en premier lieu le respect de la détermination

<sup>611</sup> Vid. HERRERA MOLINA, P.M., «Los derechos a guardar silencio y a no declarar contra sí mismo en el procedimiento inspector (Comentario y traducción de la Sentencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos, de 17 de diciembre de 1996, *Saunders v. United Kingdom*)», *op. cit.*, págs. 1077-1078 (el texto transcrito lo hemos tomado de la pág. 1078). Vid. también GÓMEZ CABRERA, C., Comentario al artículo 34 de la Ley 1/1998, de 26 de febrero, en AA.VV., *Comentarios a la Ley de Derechos y Garantías de los contribuyentes*, Comentario *cit.*, pág. 263.

<sup>612</sup> Ya hemos visto que la Sentencia *Bendenoun* ha llevado a referir al ámbito tributario sancionador la doctrina del Tribunal Europeo de Derechos Humanos en el asunto *Funke v. Francia*. La Sentencia *J.B. v. Suíza* confirma esta idea.

<sup>613</sup> También GARCÍA AÑOVEROS ha destacado la virtualidad de la Sentencia *Funke* (y de la Sentencia *Bendenoun*) tanto en el ámbito penal como en el ámbito sancionador (GARCÍA AÑOVEROS, J., «Una nueva Ley General Tributaria. Problemas constitucionales», *Crónica Tributaria*, núm. 78, 1996, pág. 154; *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 90, 1996 págs. 222-223; AA.VV., *Garantías constitucionales del contribuyente*, Tirant Lo Blanch, Valencia, 1999, págs. 108-109).

d'un accusé de garder le silence] semble amalgamer le droit de ne pas contribuer à sa propre incrimination et celui de garder le silence, la deuxième semble indiquer que, *contrairement à ce qui est dit dans l'arrêt Funke*, ce premier droit n'englobe pas la possibilité de refuser de remettre des documents à charge ni celle d'empêcher l'utilisation de tels documents dans une procédure pénale lorsqu'ils ont été obtenus par la contrainte.»<sup>614</sup>

Pero no hay que hacer lecturas precipitadas de dichas resoluciones. Cada una de ellas aborda un supuesto diferente; no existe contradicción alguna entre ellas.

La Sentencia *Funke* se refiere a materiales cuya existencia es incierta, motivo éste en virtud del cual no sería legítimo sancionar al sujeto ante su negativa a aportarlos (en definitiva, cabe la posibilidad de que no existan); y ello por exigencia del derecho a no declarar contra sí mismo<sup>615</sup>. Sin embargo, en el asunto *Saunders*, los *procès-verbaux*, y concretamente las manifestaciones del sujeto (*réponses, dépositions*) en ellos contenidas, tienen una existencia cierta. Pues bien, a la luz de la Sentencia dictada por el Tribunal Europeo en este asunto (*Saunders*), la trascendencia «penal» de tales materiales, teniendo éstos carácter autoinculpatario, y habiéndose obtenido del sujeto bajo coacción, resulta contraria al derecho a no declarar contra sí mismo.<sup>616</sup> Como hemos señalado más arriba, la Sentencia *Saunders* lleva, además, a distinguir entre materiales cuya existencia tiene su causa última en la voluntad del sujeto, y aquellos otros que no<sup>617</sup>.

<sup>614</sup> Cour eur. D.H., Arrêt *Saunders c. Royaume-Uni* du 17 décembre 1996, Recueil 1996-VI, Opinion dissidente de M. le juge Martens, a laquelle M. le juge Kuris déclare se rallier, § 12. La cursiva es nuestra.

<sup>615</sup> «(...) es evidente que no se puede sancionar a una persona, entendiendo que incumple su deber de aportar un documento, si no se prueba antes que ese documento existe —ha señalado GÓMEZ CABRERA—; si no existe, mal puede incumplirse el deber de aportarlo. Éste es el sentido, entiendo, de la Sentencia *Funke* y ahí agota su virtualidad» (GÓMEZ CABRERA, C., Comentario al artículo 34 de la Ley 1/1998, en AA.VV., *Comentarios a la Ley de Derechos y Garantías de los contribuyentes*, Comentario *cit.*, págs. 263-264).

<sup>616</sup> HERRERA MOLINA tampoco ha apreciado contradicción entre ambas resoluciones del Tribunal Europeo. Este autor tiene escrito —«Los derechos a guardar silencio y a no declarar contra sí mismo en el procedimiento inspector (Comentario y traducción de la Sentencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos, de 17 de diciembre de 1996, *Saunders v. United Kingdom*)», *op. cit.*, pág. 1079—:

«(...) en el caso *Funke* cabía la posibilidad de que los documentos exigidos *no existieran*, de modo que la sanción por no entregarlos sería contraria a las mínimas exigencias de justicia. Por el contrario, la Sentencia *Saunders* se refiere al caso de que los documentos *ya obtenidos* coactivamente por la Administración sean utilizados en el proceso penal (*document acquired pursuant to a warrant*). (...)»

<sup>617</sup> JIMÉNEZ JIMÉNEZ saca sus propias conclusiones de los pronunciamientos del Tribunal Europeo que nos ocupan. El derecho a no declarar contra sí mismo se configura, a su juicio, «como derecho a guardar silencio, en cuanto derecho del contribuyente de no declarar sobre cuestiones cuya acreditación carece de soporte material alguno»; «(...) cuando al contribuyente se le requiera para aportar, por ejemplo, un determinado contrato, y aunque el mismo pudiera evidenciar el ánimo doloso/culposo/negligente del contribuyente, está obligado a su aportación tanto en el procedimiento de comprobación como en el sancionado». JIMÉNEZ JIMÉNEZ realiza esta afirmación «a la luz de la sentencia *Saunders*», con la que dice estar plenamente de acuerdo en este punto, y que, a su juicio, «supera la sentencia *Funke* en la que el Tribunal consideraba que al tratarse de un documento directamente inculpatario el sujeto no está obligado a su aportación». En definitiva, para esta autora, la Administración tributaria podrá fundamentar sus sanciones en aquellos datos que hayan sido aportados coactivamente por el infractor, siempre que los mismos tengan un soporte físico (JIMÉNEZ JIMÉNEZ, C., «La separación del procedimiento sancionador por infracciones graves respecto del procedimiento de comprobación del que trae causa: análisis de cuestiones procedimentales aún sin resolver por el ordenamiento», *op. cit.*, pág. 29 —conferencia pronunciada en el Curso «Elusión y evasión fiscal: aspectos materiales y procedimentales», celebrado en Lorca, Murcia, del 18 al 22 de septiembre de 2000—). Esto es tanto como afirmar que el derecho a no declarar contra sí mismo ampara únicamente las declaraciones verbales del obligado tributario.

Se ha de tener presente que en la Sentencia relativa al asunto *J.B. v. Suiza* el Tribunal Europeo de Derechos Humanos ha invocado de nuevo esa distinción de materiales (de existencia voluntaria o no). La Corte reconoce con carácter expreso en este otro pronunciamiento el derecho a no autoinculparse ante los requerimientos coactivos que efectúan los órganos de la Administración, concretamente por lo que se refiere a los materiales cuya existencia depende de la voluntad del sujeto; éstos no han de obtenerse en virtud de la coerción ejercida sobre aquél<sup>618</sup>.

A la vista de estas tres Sentencias, se podría considerar que el derecho a no declarar contra sí mismo impediría a la Administración tributaria requerir legítimamente, bajo coacción, materiales cuya existencia tuviera carácter incierto. En definitiva, dicha garantía no sólo privaría de legitimidad a tales requerimientos, sino también a eventuales sanciones impuestas ante la falta de aportación de los materiales solicitados; falta de aportación que tampoco podría interpretarse legítimamente como inexistencia de los mismos y sancionarse como tal<sup>619</sup>. Por nuestra parte, hemos de adelantar que rechazamos la certeza como criterio en la determinación de eventuales atentados al derecho a no autoinculparse. Abordaremos esta cuestión posteriormente.

Al margen de lo expuesto en el párrafo anterior, la verdad es que dichos pronunciamientos sustentan la postura que mantenemos en este trabajo: que los materiales cuya existencia no tenga como causa última la voluntad del sujeto y se hayan obtenido por medios coactivos podrán utilizarse legítimamente en un procedimiento administrativo sancionador o tributario sancionador en particular, o en un proceso penal; y que no será éste el caso de aquellos otros materiales obtenidos también bajo coacción y cuya existencia tiene carácter voluntario: el derecho a no declarar contra sí mismo, que, como sabemos, rige en el ámbito de la represión de conductas ilícitas, impide que tales materiales puedan fundamentar legítimamente la imposición de sanciones o penas<sup>620</sup>. Como es lógico, la trascendencia sancio-

<sup>618</sup> Recordemos que en el pfo. 68 de dicho pronunciamiento se lee:

«La Cour constate que dans son arrêt du 7 juillet 1995, le Tribunal fédéral se réfère à diverses obligations du droit pénal contraignant une personne à agir d'une certaine façon aux fins de sa condamnation, par exemple au moyen de tachygraphes installés dans les poids lourds ou l'obligation de se soumettre à une analyse de sang ou d'urine. Toutefois, de l'avis de la Cour, les informations dont il s'agit dans la présente affaire se distinguent de données qui existent indépendamment de la volonté de la personne concernée, comme celles évoquées par la Cour dans l'affaire Saunders (...); l'on ne pouvait dès lors pas les obtenir en recourant à des pouvoirs coercitifs, au mépris de la volonté de l'intéressé.»

<sup>619</sup> Sin embargo, HERRERA MOLINA (1995) ha entendido que la jurisprudencia del Tribunal Europeo no impide considerar la negativa a exhibir la contabilidad como indicio de la inexistencia de ésta, y sancionar el incumplimiento del deber de su llevanza. «Ahora bien –advierte dicho autor–, sólo podrá sancionarse la inexistencia de contabilidad y no de cada una de las negativas a exhibir los libros al menos desde el momento en que se alegue el derecho a no declarar contra sí mismo». Vid. HERRERA MOLINA, P.M., «Los derechos a guardar silencio y a no declarar contra sí mismo en el procedimiento inspector. Comentario y traducción de la Sentencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos, de 17 de diciembre de 1996, Saunders v. United Kingdom», *op. cit.*, pág. 1092. Vid. también FALCÓN Y TELLA, R., «Un giro trascendental en la jurisprudencia del Tribunal de Estrasburgo con incidencia inmediata en el procedimiento inspector: el derecho a no declarar», *op. cit.*, pág. 9.

<sup>620</sup> Es excesivamente restrictiva la conclusión que extrajera DASSESE de la Sentencia *Funke*. A juicio de este autor, el Tribunal Europeo de Derechos Humanos pretendía impedir que los Estados contratantes establecieran sanciones para que los contribuyentes suministrasen evidencias de presuntas conductas ilícitas; correspondería a las autoridades tributarias nacionales la carga de probar, por sus propios medios, tales conductas («las autoridades nacionales de un Estado parte en la Convención [...] no pueden 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



nadora o penal de los materiales autoinculpatorios que haya aportado voluntariamente el sujeto no resulta, a priori, contraria a este derecho; ahora bien, no será sencillo discernir de facto si el sujeto ha actuado de un modo voluntario o bajo coacción. Ya hemos aludido a este problema, al abordar el modo en que se ha de articular, a nuestro juicio, la relación entre los procedimientos de liquidación y sancionador.

### b.2.3) Derecho a no autoinculparse y fase preprocesal

Llegados a este punto de nuestra exposición, es obligado afirmar con toda rotundidad que la doctrina del Tribunal Europeo de Estrasburgo sobre el derecho a no declarar contra sí mismo se ha de referir, también, sin duda, a las actuaciones de contraste y averiguación que tienen lugar en el seno de la fase preprocesal, habida cuenta la virtualidad penal o sancionadora de éstas.

Con independencia del momento en el que se desarrolle la fase preprocesal (esto es, al margen de que se inicie en el transcurso del procedimiento inspector, o una vez incoado el procedimiento sancionador), insistimos en que es evidente la analogía entre la situación que puede plantearse y el supuesto contemplado en la Sentencia *Saunders*; y es que las actuaciones de contraste y averiguación de la citada fase pueden tener trascendencia penal, o sancionadora. Nos hemos referido en el epígrafe anterior a la inexistencia de contradicción entre las Sentencias *Funke* y *Saunders*, y hemos hecho una lectura global de ambos pronunciamientos y de la Sentencia *J.B. v. Suiza*. Dejando aparte lo relativo a la existencia cierta o incierta de los materiales requeridos, la doctrina sobre el derecho a no declarar contra sí mismo que se extrae de esas Sentencias, conjuntamente consideradas, y que queda expuesta en estas páginas, se ha de aplicar a la trascendencia represiva de las actuaciones de contraste y averiguación desarrolladas por los órganos inspectores en la fase preprocesal.

Hay que considerar que, cuando la fase preprocesal tiene lugar una vez iniciado el procedimiento sancionador, existe indudablemente «acusación en materia penal», en el sentido propio o autónomo de este término en el Convenio; como hemos dicho, la imputación de infracciones tributarias tiene ese carácter. En efecto; dicha «acusación» no ha de referirse sólo al procedimiento sancionador sino también a la fase preprocesal que se tramita en su seno. Ciertamente, el objetivo de la mencionada fase es determinar la concurrencia o no de indicios racionales de delito; pero es innegable que, en su transcurso, la Administración continúa enfrentándose a una presunta infracción tributaria, y existe por tanto «acusación en materia penal». Resulta claro que, cuando la Administración tributaria acomete la elaboración de un expediente que trasladar, en su caso, al Ministerio Público o a la jurisdicción penal, considera que los hechos pueden ser, «como mínimo» (es decir, si no confirma su sospecha de que pueden incurrir en alguno de los tipos penales de delitos contra la Hacienda Pública), constitutivos de una infracción tributaria<sup>621</sup>, la cual,

---

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» –DASSESE, 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*, núm. 3, 1994, págs. 86 y ss. –trad. SOLER ROCH, M.ª T., «Deberes tributarios y derechos humanos», *op. cit.*, pág. 111–). Según la Sentencia *Saunders*, son legítimas las sanciones impuestas ante la negativa del obligado tributario a suministrar aquellos materiales cuya existencia no depende de su voluntad.

<sup>621</sup> Vid. al respecto AGULLÓ AGÜERO, A., «La responsabilidad civil derivada del delito», en COBO DEL ROSAL, M. (Dir.); BAJO FERNÁNDEZ, M. (Coord.), *Comentarios a la Legislación Penal*, Tomo III, EDERSA, Madrid, 1984, pág. 383.

repetimos, tiene carácter penal a los efectos del artículo 6.1 del Convenio Europeo; y si al final no se da traslado del expediente al Ministerio Público o a la jurisdicción penal, o bien es devuelto, el contraste y la averiguación llevados a cabo en la citada fase podrían tener trascendencia en el procedimiento tributario sancionador.

Hemos de tener presente, además, (y este argumento goza de virtualidad no sólo cuando la fase preprocesal se incoe iniciado el procedimiento sancionador, sino también en el transcurso procedimiento de inspección) que para el Tribunal Europeo existe «acusación en materia penal» no sólo cuando la misma tiene carácter formal, sino también material: puede consistir ya en la notificación oficial, por la autoridad competente, de la presunta comisión de un ilícito «penal», ya en la adopción de medidas que impliquen esa presumible ilicitud y entrañen «repercusiones importantes sobre la situación del sujeto»<sup>622</sup>. Estas condiciones se dan en la fase preprocesal. Cuando la Administración incoa dicho procedimiento, sospecha siempre la existencia de un ilícito «penal», y no hay que perder de vista, asimismo, que la citada fase tiene una incidencia importante sobre la situación del obligado tributario (consideremos que las actuaciones de contraste y averiguación, que se desarrollan en el seno de la fase preprocesal, pueden ser decisivas en la incoación y desarrollo del ulterior proceso penal, hasta el punto de que, como hemos visto, podrían comprometer irremediablemente los derechos del obligado tributario a no autoincriminarse y a la presunción de inocencia<sup>623</sup>; y consideremos también que «someter a una persona a un proceso penal no es

<sup>622</sup> Dice la Sentencia *Deweer* (Cour eur. D.H., Arrêt *Deweer* du 27 février 1980, série A, n.º 35, § 44 –trad. LÓPEZ GARRIDO, D., Dir., *Tribunal Europeo de Derechos Humanos 25 años de Jurisprudencia 1959-1983, op. cit.*, pág. 617–):

“El lugar eminente que el derecho a un proceso justo ocupa en una sociedad democrática (...) conduce al Tribunal a optar por una concepción «material», y no «formal», de la «acusación» en relación con el artículo 6, párrafo 1. Le lleva a observar más allá de las apariencias y a analizar las realidades del procedimiento a examen.”

En esta línea, la Sentencia dictada en el asunto *Foti y otros* establece (Cour eur. D.H., Arrêt *Foti et autres* du 10 décembre 1982, série A, n.º 56, § 52 –trad. LÓPEZ GARRIDO, D., Dir., *Tribunal Europeo de Derechos Humanos 25 años de Jurisprudencia 1959-1983, op. cit.*, pág. 886–):

“Si la «acusación», en el sentido del artículo 6.1 puede definirse en general, [como] «la notificación oficial, de autoridad competente, de la alegación de haber cometido una infracción penal», en ciertos casos puede revestir la forma de otras medidas implicando dicha alegación y entrañando «repercusiones importantes sobre la situación» del sujeto (...)”

*Vid.* también en el mismo sentido Cour eur. D.H., Arrêt *Corigliano* du 10 décembre 1982, série A, n.º 57, § 34 (trad. LÓPEZ GARRIDO, D., –Dir.–, *Tribunal Europeo de Derechos Humanos 25 años de Jurisprudencia 1959-1983, op. cit.*, pág. 899). En términos semejantes se había pronunciado poco tiempo atrás la Sentencia *Eckle* (Cour eur. D.H., Arrêt *Eckle* du 15 juillet 1982, série A, n.º 51, § 73 –trad. LÓPEZ GARRIDO, D., Dir., *Tribunal Europeo de Derechos Humanos 25 años de Jurisprudencia 1959-1983, op. cit.*, pág. 837–). *Vid.* asimismo Cour eur. D.H., Arrêt *Öztürk* du 21 février 1984, série A, n.º 73, § 55.

<sup>623</sup> En cuanto a las «repercusiones importantes sobre la situación del sujeto», considérense también las palabras de MUÑOZ BAÑOS (1996, 2001): «(...) si la autoridad judicial estima que hay delito la Administración tributaria, una vez que la sentencia es firme, practicará las liquidaciones que procedan en base a los hechos que los Tribunales hayan considerado probados, pero absteniéndose de imponer sanciones (...) aunque sí incluyendo intereses de demora a contar desde que finalizó el plazo de pago voluntario hasta el día en que se practican liquidaciones» *Infracciones tributarias y delitos contra la Hacienda Pública, op. cit.*, pág. 353; nos remitimos también a *Real Decreto 1930/1998, de 11 de septiembre. Reglamento del procedimiento sancionador, op. cit.*, pág. 37–. [LACASA SALAS, J.H.; DEL PASO BENGOA, J.M.<sup>a</sup> escriben (1990): «En tanto no reciba instrucciones superiores al respecto y tratándose de hechos presuntamente tipificados en el artículo 349 del Código Penal, la Inspección de los Tributos se abstendrá de practicar la liquidación correspondiente y, por supuesto, de seguir el procedimiento sancionador (...)» –*vid.*, *Procedimiento General de la Inspección de los Tributos. Comentarios al Reglamento General de la Inspección de los Tributos, op. cit.*, págs. 381-382–. PÉREZ ROYO (1998) señala al respecto que la pretensión de cobro del débito «se verá satisfecha, en su caso, con un considerable retraso» –*vid.* «El delito fiscal tras veinte años de su implantación: cuestiones abiertas en torno a su aplicación», *op. cit.*, pág. 587–.]

acto gratuito, antes al contrario tiene una trascendencia extraordinaria que en muchas ocasiones deja una huella indeleble en quien la sufre»<sup>624</sup>). La conjunción de ambos factores nos permite hablar de acusación, en el sentido material de ese término, ya desde el inicio de la fase preprocesal. No es descabellado, entonces, tampoco desde este punto de vista, afirmar que las actuaciones que se desarrollan en la fase preprocesal deben ser respetuosas con el derecho a no declarar contra sí mismo, interpretado en los términos expuestos.

Finalmente señalaremos que, considerando la amplitud del concepto «acusación en materia penal» del artículo 6.1 del Convenio de Roma, y la trascendencia represiva de las actuaciones de contraste y averiguación, la necesidad de respetar el derecho a no declarar contra sí mismo en el transcurso de las mismas encontraría un apoyo en las reflexiones de FROMMEL sobre el «accused» (acusado) y el «suspect» (inculpado). A la luz de la Sentencia del Tribunal de Derechos Humanos *Funke v. Francia*, este autor entiende que las garantías consagradas en el artículo 6 del Convenio Europeo se han de aplicar también al «suspect», y esto equivale a decir que deben respetarse a lo largo de las investigaciones prejudiciales. Afirma dicho autor que “el término «accused» incluye no sólo el acusado en el sentido estricto de la palabra, esto es, la persona que ha sido procesada; sino también el «suspect», es decir, aquella persona objeto de un proceso de instrucción que se haya en una fase donde todavía no hay evidencias suficientes para procesarla de forma que se convierta en «accused»”. Cuando FROMMEL escribe en 1995 las reflexiones que nos ocupan, no pierde de vista que en el Ordenamiento francés, antes de la reforma llevada a cabo en 1993 del Código de Procedimiento Criminal, «le juge d’instruction» toma la primera declaración al «suspect» (así calificado durante la investigación policial) en el llamado «interrogatoire de première comparution»; a partir de este momento, y durante el resto de la instrucción judicial, el «suspect» se transforma en «inculpé» —«en el caso de que sea sometido a un juicio bajo la acusación de falta o delito o si el caso es sometido a la *Indictmen Division* [*chambre d’accusation*], se convierte en *prévenu* y, finalmente, si es acusado y enviado para ser juzgado en un tribunal regional (Assizes), es denominado *accusés*»<sup>625</sup>—. En conclusión, al señor Funke le habría asistido el derecho a no declarar sobre sí mismo durante toda la investigación prejudicial, en tanto que «suspect»<sup>626</sup>.

<sup>624</sup> RUIZ VADILLO, E., Comentario al artículo 790 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal, en CONDE-PUMPIDO FERREIRO, C. (Dir.), *Enjuiciamiento Criminal. Ley y Legislación Complementaria. Doctrina y Jurisprudencia*, Tomo II, Comentario *cit.*, pág. 2823.

<sup>625</sup> FROMMEL cita a WESTON, M., *An English Reader’s Guide to the French Legal System*, New York, Oxford, Berg, 1991, pág. 126.

<sup>626</sup> FROMMEL, S.N., «El Tribunal Europeo de Derechos Humanos y el derecho del acusado a no declarar: ¿puede ser invocado por los contribuyentes?», *op. cit.*, págs. 490-491.

Sobre la virtualidad del derecho a no autoinculparse en el ámbito del contraste y la averiguación inspectores, hay que tener presentes, también, las palabras del Tribunal Constitucional en el Fundamento Jurídico 6.º de su Sentencia 197/1995, de 21 de diciembre:

«(...) los derechos a no declarar contra sí mismo y a no confesarse culpable (...) son garantías o derechos instrumentales del genérico derecho de defensa, al que prestan cobertura en su manifestación pasiva, esto es, la que se ejerce precisamente con la inactividad del sujeto *sobre el que recae o puede recaer una imputación* (...)» —la cursiva es nuestra—.

La citada Sentencia resuelve seis cuestiones de inconstitucionalidad acumuladas en relación con el artículo 72.3 del Texto articulado de la Ley sobre Tráfico, Circulación de Vehículos de Motor y Seguridad Vial (Real Decreto Legislativo 339/1990, de 2 de marzo) —«El titular del vehículo, debidamente requerido para ello, tiene el deber de identificar al conductor responsable de la infracción y si incumpliere esta obligación en el trámite pro-

b.3) *La Sentencia del Tribunal Constitucional 76/1990, de 26 de abril, y las Sentencias del Tribunal Europeo de Derechos Humanos Funke v. Francia, Saunders v. Reino Unido y J.B. v. Suiza. Consecuencias sobre el derecho a no autoincriminarse en las actuaciones inspectoras de contraste y averiguación de la fase preprocesal*

b.3.1) *La proximidad en los posicionamientos de los Tribunales Europeo y Constitucional*

En realidad, la doctrina del Tribunal Constitucional español sobre el derecho a no declarar contra sí mismo coincide en gran medida con la postura de la Corte Europea de Derechos Humanos al respecto. El Fundamento Jurídico 10º de la Sentencia del Tribunal Constitucional 76/1990, de 26 de abril, establece:

«Los documentos contables son elementos acreditativos de la situación económica y financiera del contribuyente; situación que es preciso exhibir para hacer posible el cumplimiento de la obligación tributaria y su posterior inspección, sin que pueda considerarse la aportación o exhibición de esos documentos contables como una colaboración equiparable a la “declaración” comprendida en el ámbito de los derechos proclamados en los arts. 17.3 y 24.2 de la Constitución. Del mismo modo que el deber del ciudadano de tolerar que se le someta a una especial modalidad de pericia técnica (*verbi gratia*, el llamado control de alcoholemia) no puede considerarse contrario al derecho a no declarar contra sí mismo y al de no declararse culpable (SSTC 103/1985, 145/1987, 22/1988, entre otras muchas), 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. 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.»<sup>627</sup>

cedimental oportuno sin causa justificada, será sancionado pecuniariamente como autor de falta grave»-. El Tribunal considera que este precepto no es contrario al artículo 24.2 de la Constitución.

La Sentencia 161/1997, de 2 de octubre, reproduce en su Fundamento 5.º las palabras que hemos extraído del citado Fundamento Jurídico 6.º. En esta otra Sentencia, el Alto Tribunal resuelve una cuestión de inconstitucionalidad relativa al artículo 380 del Código Penal (Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre) —«El conductor que, requerido por el agente de la autoridad, se negare a someterse a las pruebas legalmente establecidas para la comprobación de los hechos descritos en el artículo anterior [conducción bajo la influencia de bebidas alcohólicas, estupefacientes, drogas tóxicas o sustancias psicotrópicas], será castigado como autor de un delito de desobediencia grave, previsto en el artículo 556 de este Código»-. Se planteaba la compatibilidad de este precepto con varios artículos de nuestra Constitución; entre ellos con el 24.2. El Tribunal entiende que no hay tacha alguna de inconstitucionalidad.

Las Sentencias del Tribunal Constitucional 161/1999, de 27 de septiembre, y 229/1999, de 13 de diciembre, rigen asimismo (ambas en su Fundamento Jurídico 3º) las palabras que hemos extraído de la Sentencia 197/1995.

<sup>627</sup> Ya en el año 1989, ALONSO FERNÁNDEZ propuso que se interpretase el deber de colaborar con la Inspección tributaria trasladando *mutatis mutandis* la doctrina sentada por el Tribunal Constitucional en su Sentencia 103/1985, de 4 de octubre (*vid.* ALONSO FERNÁNDEZ, F., «El procedimiento de inspección de los tributos en caso de delitos contra la Hacienda Pública: algunas cuestiones dudosas», *op. cit.*, págs. 211-212; el autor insiste en esta idea más tarde, en su trabajo «La interpretación del Derecho sancionador tributario a la luz de la doctrina del Tribunal Constitucional», *op. cit.*, págs. 32-33). El Fundamento Jurídico 3.º de la citada Sentencia establece:

«(...) el deber de someterse al control de alcoholemia no puede considerarse contrario al derecho a no declarar, y no declarar contra sí mismo y a no confesarse culpable, pues no se obliga al detectado a emitir una declaración que exteriorice un contenido, admitiendo su culpabilidad, sino a tolerar que se le haga objeto de una especial modalidad de pericia, exigiéndole una colaboración no equiparable a la declaración comprendida en el ámbito de los derechos proclamados en los arts. 17.3 y 24.2 de la Constitución.»

Como nos recuerda este mismo Fundamento Jurídico, el Tribunal Constitucional declaró en su Sentencia 110/1984, de 26 de noviembre, (Fundamento Jurídico 2.º) que la actividad investigadora de la Inspección de los Tributos puede conducir a obtener las pruebas de que el contribuyente ha defraudado a la Hacienda Pública. Pero el Alto Tribunal considera «evidente» que ello no implica exigir al contribuyente «la difícil prueba de su inocencia»: únicamente se le impone el «deber de aportar los datos que puedan ayudar a la investigación»; en concreto, los documentos contables que el sujeto está obligado a cumplimentar y conservar. Según el Fundamento Jurídico 10º de la Sentencia 76/1990, ni en el cumplimiento del deber de someterse a tests de alcoholemia<sup>628</sup> ni tampoco en la aportación de los «documentos contables pertinentes» que sean requeridos por la Administración tributaria coactivamente se puede hablar de «declaración», desde el punto de vista del artículo 24.2 (y 17.3) de la Constitución<sup>629</sup>. El Tribunal Constitucional entiende que la sanción prevista para la falta de aportación de pruebas y documentos contables o la negativa a exhibirlos es compatible con el derecho a no autoinculparse, consagrado en el citado artículo 24.2<sup>630</sup>.

<sup>628</sup> A juicio de PALAO TABOADA, «la comparación [de los deberes de colaboración, incluida la aportación de documentos contables] con la prueba alcoholométrica sólo es válida hasta cierto punto, pues mientras que dicha prueba sólo tiene una finalidad potencialmente incriminatoria, los datos e informaciones exigidos por las normas fiscales tienen primariamente una finalidad tributaria y sólo accidentalmente una sancionadora» (PALAO TABOADA, C., «Lo «blando» y lo «duro» del Proyecto de Ley de derechos y garantías de los contribuyentes», *op. cit.*, pág. 32).

<sup>629</sup> Según MARTÍN VALDIVIA, «se están vaciando peligrosamente de contenido tales preceptos» –MARTÍN VALDIVIA, S., «El derecho a no declarar contra sí mismo y a no declararse culpable en el procedimiento sancionador administrativo. Doctrina Constitucional (A propósito de las Sentencias del Tribunal Constitucional 154/1994, 197/1995 y 8/1996)», *Revista del Poder Judicial*, núm. 54, 1999, pág. 610–.

<sup>630</sup> «(...) todo es cuestión de interpretación...», ha escrito PONT MESTRES como colofón a su «análisis crítico» relativo a la «falta de aportación de pruebas o negativa», en su trabajo «Examen de la sentencia del Tribunal Constitucional, de 26-4-1990, sobre supuesta inconstitucionalidad de diversos preceptos de la Ley General Tributaria», *Revista Técnica Tributaria*, núm. 9, 1990, pág. 35.

GARCÍA DE ENTERRÍA y FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ destacan dos aspectos en el Fundamento Jurídico 10.º de la Sentencia del Tribunal Constitucional 76/1990: por un lado la negación de «un derecho absoluto e incondicionado a la reserva de datos económicos con relevancia fiscal y esgrimible frente a la Administración tributaria» (términos literales del citado Fundamento Jurídico); y por otro lado, «y quizás –dicen estos autores– de manera especial», que el término «pruebas» no se utiliza en el artículo 83.3.f) [posteriormente, artículo 83.3.g)] de la Ley General Tributaria [de 1963] «en un sentido estricto o técnico-jurídico», sino como sinónimo de «documentos contables». «Así, pues, en último extremo la Sentencia, aun sin recogerlo en el fallo, ha restringido el alcance de ese deber de colaboración fiscal a la aportación de los documentos contables, se sobreentiende que los que el contribuyente tiene el deber de llevar o conservar, pero incluso en este «procedimiento de gestión» y no sancionador ha mantenido el derecho de no «declarar» contra sí mismo («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», dice también la Sentencia)» –GARCÍA DE ENTERRÍA, E.; FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ, T.R., *Curso de Derecho Administrativo*, Vol. II, *op. cit.*, pág. 185; la «redacción base» del Capítulo XVIII, en el que se inserta el texto transcrito, corresponde a GARCÍA DE ENTERRÍA–.

«Es artificiosa la distinción que se hace entre la obligación de aportar datos y la prueba de la inocencia –afirma TEJERIZO LÓPEZ en relación con este pronunciamiento del Tribunal Constitucional–. Es evidente, que la inocencia se defiende también, y en muchos casos, con actuaciones omisivas. La más clara de ellas, pero no la única, es la de guardar silencio, que sanciona la propia Constitución». Cfr. TEJERIZO LÓPEZ, J.M., «El principio de tutela judicial efectiva y los procedimientos tributarios», *op. cit.*, pág. 278.

Para GASCÓ CASESNOVES, es correcto afirmar, como hace la Sentencia 76/1990, que, cuando el obligado tributario aporta o exhibe documentos cuya existencia viene impuesta por ley, no se está autoinculcando. Pero esta autora reconoce que «los datos aportados en el curso de una actividad de investigación pueden conducir, en efecto, a la obtención de elementos probatorios de que el contribuyente ha defraudado al fisco y dar lugar al oportu-

En el Fundamento Jurídico 8º de la Sentencia 197/1995, de 21 de diciembre, el Tribunal Constitucional equipara nuevamente la obligación de someterse a tests de al-

no expediente sancionador o incluso a un proceso penal» (GASCÓ CASESNOVES, M.<sup>a</sup>, «Principios constitucionales y su aplicación al derecho tributario», *op. cit.*, págs. 134-135).

SOLER ROCH también se muestra crítica con la Sentencia 76/1990. A su juicio, «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 para esta autora, «no es menos cierto que el poner de manifiesto –aunque sea mediante una simple declaración de conocimiento– la realización de hechos imponderables no declarados en su día o declarados y 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». Afirma SOLER ROCH que “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»”. *Vid.* SOLER ROCH, M.<sup>a</sup> T., «Deberes tributarios y derechos humanos», *op. cit.*, pág. 112.

PALAO TABOADA señala que «no se plantea el Tribunal, seguramente porque tampoco lo suscitaba la cuestión de inconstitucionalidad, el problema de las relaciones entre los procedimientos de liquidación y sancionador, que en realidad es una cuestión distinta de la constitucionalidad de los deberes de colaboración en sí mismos, aunque estrechamente relacionada con ella en la medida en que los datos proporcionados por el contribuyente pueden ser utilizados para sancionarle». Afirma este autor que «la doctrina del Tribunal Constitucional tiene plena vigencia dentro del procedimiento de gestión o liquidación tributaria; pero dentro del procedimiento sancionador tributario, en el que este principio despliega su eficacia, los deberes de colaboración, incluido el de aportar la contabilidad, sí pueden entrar en colisión con él y su exigencia coactiva ser, en consecuencia, inconstitucional». *Vid.* PALAO TABOADA, C., “Lo «blando» y lo «duro» del Proyecto de Ley de derechos y garantías de los contribuyentes”, *op. cit.*, págs. 31-32.

LÓPEZ DÍAZ ha criticado duramente la postura del Tribunal Constitucional. Para este autor, el Alto Tribunal «utiliza la confusión procedimental para eludir un pronunciamiento directo sobre la adecuación constitucional de nuestro sistema para la imposición de sanciones, limitándose a justificar la existencia de deberes de colaboración cuyo incumplimiento se sanciona, en el deber de contribuir». Por otro lado, entiende LÓPEZ DÍAZ que «resulta criticable el estricto concepto manejado por el TC de lo que significa la autoinculpación o la declaración contra uno mismo»; a juicio del Tribunal, requiere «una declaración de voluntad o una declaración, en sentido estricto, que suponga la exteriorización de un contenido inculpativo». Para LÓPEZ DÍAZ, «el derecho a la no autoinculpación debiera evitar que el sujeto tuviera que aportar pruebas o datos, aunque no sean declaraciones, que luego pudieran utilizarse en el seno del procedimiento sancionador en su contra». Además, «no se entiende fácilmente cómo se puede admitir que no atenta contra el derecho a no autoinculparse la declaración que sirve para iniciar el procedimiento sancionador». *Vid.* LÓPEZ DÍAZ, A., «El derecho a no autoinculparse y a no declarar contra sí mismo en el procedimiento sancionador en materia tributaria», *XIX Jornadas Latino-Americanas de Direito Tributário*, Livro 2, *A Criminalização das Infracções Fiscais*, Associação Fiscal Portuguesa, 1998, pág. 139; trabajo publicado asimismo en GARCÍA NOVOA, C.; LÓPEZ DÍAZ, A. (Coords.), *Temas de Derecho penal tributario*, Marcial Pons, Madrid-Barcelona, 2000 (*vid.* pág. 70).

Para GARCÍA LLOVET, «la diferente naturaleza de las potestades de gestión e inspección de los tributos respecto de la potestad punitiva penal es cierta sólo con un carácter secuencial; así la actividad de investigación criminal no es una parte sustantiva del proceso penal, ni siquiera de la fase instructora del mismo necesariamente, sin embargo los derechos “en el proceso” se extienden de forma indubitada a los momentos anteriores al mismo, se ostentan y pueden ejercerse por el ciudadano no sólo “frente al juez” sino también “frente a la policía de investigación”; la continuidad entre la acción inspectora y las potestades sancionadoras por infracciones tributarias de naturaleza sustantiva, referidas a la obligación específica de contribución, es manifiesta quebrándose en su base la argumentación del TC». *Vid.* GARCÍA LLOVET, E., «El principio de no autoinculpación en el procedimiento administrativo sancionador», *op. cit.*, pág. 54.

PARADA VÁZQUEZ ha criticado la postura del Alto Tribunal en relación con el artículo 83.3.f) de la Ley General Tributaria de 1963; *vid.* *Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y Procedimiento Administrativo Común (Estudio, comentarios y texto de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre)*, Marcial Pons, Madrid, 1999, págs. 425-426 (págs. 403-404 en la edición de 1993).

Por su parte, el penalista BOIX REIG considera que la doctrina contenida en esta Sentencia del Tribunal Constitucional lesiona el derecho fundamental a no autoincriminarse:

«Quien es requerido para que en unas diligencias administrativas tributarias aporte determinada documentación, mediante comparecencia propia o por representante, haciéndose constar en sucesivas diligencias su aporte

coholemia y el deber de aportar a la Administración tributaria documentos contables<sup>631</sup>.

tación o no, total o parcial, solicitando al contribuyente que justifique o aclare los diversos extremos a los que en relación con dicha documentación sea requerido, lo es para que aporte documentación y aclaraciones sobre la misma, todo ello mediante entrega y manifestaciones que se diligencian con la firma de los actuarios y del propio contribuyente. Entiendo que si estamos generando la obligación de una conducta que puede inculpar o que claramente inculpa, según los casos, en la que el contribuyente es sujeto activo de la prueba y no objeto de la misma: tal obligación no será posible en un proceso penal, menos aun debe serlo en un procedimiento administrativo previo con posibles derivaciones penales.»

Cfr. BOIX REIG, J., «Cuestiones relativas al proceso penal por delito fiscal», *op. cit.*, pág. 112.

Vid. también la crítica de BAJO FERNÁNDEZ, M.; BACIGALUPO SAGGESE, S., *Derecho Penal Económico*, *op. cit.*, pág. 216; *Delitos contra la Hacienda Pública*, Ceura, Centro de Estudios Ramón Areces, Madrid, 2000, pág. 39.

<sup>631</sup> La Sentencia 197/1995, de 21 de diciembre, resuelve las cuestiones de inconstitucionalidad suscitadas ante el artículo 72.3 del Texto articulado de la Ley sobre Tráfico, Circulación de Vehículos a Motor y Seguridad Vial, aprobado por Real Decreto Legislativo 339/1990, de 2 de marzo. Según el citado precepto, relativo a la responsabilidad en eventuales infracciones de tráfico, «el titular del vehículo, debidamente requerido para ello, tiene el deber de identificar al conductor responsable de la infracción y si incumpliere esta obligación en el trámite procedimental oportuno sin causa justificada, será sancionado pecuniariamente como autor de falta grave».

El Fundamento Jurídico 8º de la Sentencia considera que la obligación de someterse al test de alcoholemia y el deber de aportar a la Administración tributaria los documentos contables no se pueden equiparar al deber impuesto en el artículo 72.3 al titular de un vehículo:

«A diferencia de la obligación de someterse a la prueba de impregnación alcohólica (STC 103/1985) o del deber del contribuyente de aportar a la Hacienda Pública los documentos contables (STC 76/1990), el deber que al titular del vehículo impone la norma cuestionada de identificar al conductor que ha cometido la presunta infracción de tráfico obliga a aquél a hacer una declaración que exterioriza un contenido relativo a la identidad de quien realizaba la conducción en un momento determinado.»

Ahora bien, el Alto Tribunal considera que en el precepto impugnado no hay implicaciones autoinculpatorias (como tampoco en el deber ciudadano de someterse a tests de alcoholemia o al de aportar o exhibir documentos contables a requerimiento de la Administración tributaria).

«(...) el artículo 72.3 (...) —continúa el citado Fundamento Jurídico— no comina al titular del vehículo a declarar sobre la supuesta infracción de tráfico, sino simplemente, a comunicar a la Administración el nombre del conductor del vehículo, de modo que, aunque concurren en una misma persona las circunstancias de conductor y propietario del vehículo, a éste no se le impone el deber ni de efectuar declaración alguna sobre la infracción, ni de autoinculparse de la misma, sino únicamente el de comunicar la identidad de quien realizaba la conducción.»

El Tribunal desestima las cuestiones de inconstitucionalidad suscitadas frente al artículo 72.3 (decide «desestimar la presente cuestión de inconstitucionalidad», dice literalmente el Fallo); considera que dicho precepto «no vulnera el derecho fundamental a no declarar contra sí mismo consagrado en el artículo 24.2 de la Constitución». Pero no hay unanimidad entre sus magistrados. En el voto particular que formula GIMENO SENDRA, y al que se adhiere su colega MENDIZÁBAL ALLENDE, se lee lo siguiente:

“Ocurre, sin embargo, que el sujeto pasivo de este deber de identificación, según el tenor de las normas, es el conductor «responsable de la infracción», quien, si coincide con el sujeto activo de la obligación (el titular del vehículo), su cumplimiento ha de entrañar la exteriorización de una autoincriminación que, al efectuarse tras la comisión de un ilícito administrativo y en el seno de un procedimiento sancionador, debiera efectuarse con absoluto respeto al derecho fundamental «a no declarar contra sí mismo», del artículo 24.2, norma fundamental esta última que (...) hemos declarado plenamente aplicable en todo procedimiento sancionador.”

Ambos magistrados consideran que la Sentencia debiera haber sido estimatoria.

La Sentencia del Tribunal Constitucional 197/1995 nos lleva a recordar el recurso de amparo relativo al artículo 278.2 del Código de la Circulación (Decreto de 25 de septiembre de 1934), resuelto por la Sentencia 219/1988, de 22 de noviembre. El mencionado artículo 278 dispuso: «1. Serán responsables de las infracciones a las normas de circulación contenidas en este Código los peatones o los conductores de vehículos o animales que las cometiesen./ 2. Si el conductor, responsable de la infracción no fuese conocido, las primeras medidas del procedimiento se dirigirán a su identificación, a cuyo efecto se notificará la denuncia al titular del vehículo o al propietario de los animales, interesando los datos de dicho conductor, con la advertencia de que podrá verse obligado

Se puede considerar, a la vista de las Sentencias del Alto Tribunal 76/1990 y 197/1995, que el factor decisivo de cara a identificar aquellas conductas de colaboración con los poderes públicos que constituirían una declaración autoinculpatoria a los efectos del artículo 24.2 de nuestra Carta Magna sería que el material aportado por el sujeto tuviera su génesis en la voluntad de éste<sup>632</sup>.

Resulta claro, por lo que respecta al supuesto contemplado en la Sentencia 197/1995, que el titular de un vehículo emite una declaración cuando identifica al conductor responsable de determinada infracción»; y ello atendiendo a la manifestación en sí, cuya realización («aportación») coactiva sería legítima en virtud del precepto impugnado. Por el contrario, y como pone de manifiesto la Sentencia 76/1990, no se puede hablar de declaración autoinculpatoria en el caso de las pruebas de impregnación alcohólica, ya que las necesarias muestras de aliento, sangre u orina del sujeto existen con independencia de la voluntad de éste; y tampoco la aportación de documentos contables constituye declaración autoinculpatoria a los efectos del artículo 24.2, considerando que la existencia de los mismos tenga carácter obligatorio *ex lege* (y recuérdese al respecto nuestra propuesta sobre la Contabilidad ajustada a las disposiciones del Código de Comercio).

Como hemos dicho ya, la doctrina del Tribunal Constitucional sobre el derecho a no declarar contra sí mismo contenida en su Sentencia 76/1990 ha de ponerse en relación con la que, algunos años más tarde, recoge el pfo. 69 de la Sentencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos dictada en el asunto *Saunders v. Reino Unido*:

«(...) el derecho a no declarar contra sí mismo (...) no se extiende a la utilización en un procedimiento penal del material que puede obtenerse del acusado mediante poderes coactivos, pero que tiene una existencia independiente de la voluntad del acusado, tal y como sucede, *inter alia* con los do-

---

al pago de la sanción pecuniaria que en su caso corresponda a la infracción si aquella no se lograra». Destacamos la alegación que de su derecho a la presunción de inocencia hizo el recurrente, titular del vehículo en cuestión en aquél supuesto, quien había sido sancionado, a su juicio sin prueba suficiente, sobre la base de dicho precepto. El Alto Tribunal estima el amparo solicitado; pero, básicamente, y transcribimos a continuación palabras de GARBERÍ-LLOBREGAT, «se limita a constatar la inexistencia de actividad investigadora de la Administración, que no sólo omitió la realización de diligencias de oficio, sino que incluso no accedió a practicar las propuestas por el particular denunciado». Resulta de gran interés el criterio de dicho autor sobre la previsión contenida en el mencionado artículo 278.2; refiriéndose al supuesto en que el conductor y el titular del vehículo fuesen la misma persona escribió: «Una exigencia de colaboración en este caso, si fuera obligatoria –cosa que el artículo 278.II no precisa– podría pugnar con los derechos a no declarar contra uno mismo y a no confesarse culpable. Incluso la total negativa a responder por parte del particular no puede ser valorada como un *indicio* –en orden a que la autoridad vial, partiendo de ese dato, provea a realizar las averiguaciones que procedan–, ya que constituiría, sin duda, un indicio de culpabilidad contrario al artículo 24.II». Vid. GARBERÍ LLOBREGAT, J., «Presunción de inocencia *versus* deber de colaboración cívica con la Administración sancionadora (Comentario a la STC 219/1988, de 22 de noviembre)», *Poder Judicial*, núm. 14, 1989, págs. 113 y ss. (transcripciones tomadas de las págs. 119 y 121).

GARCÍA LLOVET ha analizado «el principio de no autoinculpación y el deber de colaboración en la función de inspección y control en la doctrina del TC», y llega a una conclusión «desesperanzadora»: a pesar de que inicialmente el Tribunal Constitucional asumió la unidad de garantías en los ámbitos penal y sancionador, pues ambos constituyen una manifestación del *ius puniendi* del Estado, «ha preferido volver sobre sus pasos y amparar bajo excepciones, a esos principios generales, las derogaciones normativas del sistema de garantías» (GARCÍA LLOVET, E., «El principio de no autoinculpación en el procedimiento administrativo sancionador», *op. cit.*, pág. 57).

<sup>632</sup> Toda declaración autoinculpatoria requeriría, además, la «aportación» o el «suministro» del sujeto, entendidos en sentido amplio, como ya hemos dicho.



cumentos obtenidos de acuerdo con un mandato judicial, o muestras de aliento, sangre u orina, o tejido corporal para realizar pruebas de ADN.»<sup>633</sup>

Resulta clara la proximidad de estas dos Sentencias. A la luz de las mismas, el derecho a no autoincluirse es compatible con la utilización a efectos represivos de aquellos materiales que, si bien se han obtenido mediante coacción, tienen una existencia independiente de la voluntad del sujeto; la Corte de Estrasburgo alude expresamente y sin ánimo de exhaustividad a algunos de ellos. En definitiva, se puede afirmar que los Tribunales Europeo y Constitucional adoptan un criterio semejante para delimitar el alcance del derecho a no autoincluirse<sup>634</sup>. Ambos pronunciamientos nos han llevado, en la primera parte de este trabajo, a clasificar, desde el punto de vista de ese derecho, en dos grupos, el material obtenido del obligado tributario por la Inspección.

Por un lado, nos hemos referido al material cuya existencia es independiente de la voluntad del sujeto y contiene una declaración en sí mismo. Dijimos que se incluiría aquí, por ejemplo, un documento elaborado por terceras personas, que dejase constancia de determinados hechos o actos o que contuviera una declaración de voluntad de las mismas, que estuviera en poder del sujeto inspeccionado y que, como es lógico, tuviera trascen-

<sup>633</sup> Cour eur. D.H., Arrêt *Saunders c. Royaume-Uni* du 17 décembre 1996, Recueil 1996-VI, § 69 –trad. SERRANO ANTÓN, F., en HERRERA MOLINA, P.M., «Los derechos a guardar silencio y a no declarar contra sí mismo en el procedimiento inspector (Comentario y traducción de la Sentencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos de 17 de diciembre de 1996, *Saunders v. United Kingdom*)», trad. *cit.*, pág. 1098–.

<sup>634</sup> Para HERRERA MOLINA, “la distinción que realiza el Tribunal [Constitucional] entre la aportación de «pruebas» autoincludatorias y la exhibición de la contabilidad recuerda un tanto la doctrina del Tribunal Europeo” –HERRERA MOLINA, P.M., «Los derechos a guardar silencio y a no declarar contra sí mismo en el procedimiento inspector (Comentario y traducción de la Sentencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos de 17 de diciembre de 1996, *Saunders v. United Kingdom*)», *op. cit.*, 1092–.

A pesar de la, a nuestro juicio, semejanza entre el pfo 69 de la Sentencia *Saunders* y el Fundamento Jurídico 10º de la Sentencia 76/1990, LÓPEZ DÍAZ considera que para el Tribunal Europeo de Estrasburgo, «el derecho a no autoincluirse comprende el derecho a negarse a aportar cualquier información, ya sea oral, escrita, etc., e impide, a su vez, que puedan incorporarse al procedimiento sancionador los datos o pruebas obtenidos en un procedimiento anterior bajo amenaza de una sanción» (LÓPEZ DÍAZ, A., «El derecho a no autoincluirse y a no declarar contra sí mismo en el procedimiento sancionador en materia tributaria», *XIX Jornadas Latino-Americanas de Direito Tributário*, Livro 2, *A Criminalização das Infracções Fiscais – Comunicações Técnicas*, Associação Fiscal Portuguesa, 1998, págs. 142-143; GARCÍA NOVOA, C.; LÓPEZ DÍAZ, A. –Coords.–, *Temas de Derecho penal tributario*, Marcial Pons, Madrid-Barcelona, 2000, –*vid.* págs. 73-74–).

SOLER ROCH entiende que la Sentencia 76/1990 «contrasta abiertamente» con el criterio del Tribunal Europeo de Derechos Humanos en las Sentencias *Funke* y *Bendenoun*. Considera esta autora que «el imperativo constitucional de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con la capacidad económica avala la tesis favorable a la tributación de las actividades ilícitas, pero la prueba del hecho imponible deberá obtenerse, en estos casos, por medios distintos a la declaración o información del interesado» (SOLER ROCH, M<sup>a</sup>.T., «La tributación de las actividades ilícitas», *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 85, 1995, págs. 30-31). SESMA SÁNCHEZ contraponen las posturas de los Tribunales Constitucional y Europeo en su trabajo «Aspectos críticos de la nueva regulación del procedimiento sancionador tributario», *op. cit.*, pág. 125. Para SIMÓN ACOSTA, la jurisprudencia del Tribunal Europeo y la Sentencia del Tribunal Constitucional 76/1990 difieren. En 1999, destaca este jurista que, según esa Sentencia, «cuando el contribuyente aporta o exhibe los documentos contables no está haciendo una manifestación de voluntad ni emite una declaración que exteriorice un contenido admitiendo su culpabilidad». Dicho autor afirma que «la jurisprudencia del Tribunal de Derechos Humanos de Estrasburgo se ha pronunciado en sentido diferente». SIMÓN ACOSTA, E., «El sistema tributario en veinte años de Constitución», publicado en la obra colectiva *20 Años de Ordenamiento Constitucional*, Homenaje a Estanislao de Aranzadi, Aranzadi, 1999, págs. 521-522.

dencia de cara a la determinación de la situación tributaria de dicho sujeto. Sería el caso, también, del material cuya existencia tiene carácter obligatorio *ex lege*. Ya hemos señalado, a la luz de las Sentencias aludidas, que la aportación de estos materiales a la Inspección tributaria no constituiría declaración a los efectos del artículo 24.2 del Texto Constitucional, y que, por tanto, con independencia de que dicha aportación haya tenido lugar voluntariamente o bajo coacción, podrían fundamentar legítimamente, en principio, la imposición de sanciones tributarias o penas. Por lo que respecta al material cuya existencia tiene carácter obligatorio *ex lege*, insistimos en que debería excluirse de esta afirmación la contabilidad ajustada a las disposiciones del Código de Comercio, en el caso de aquellos empresarios cuyo régimen de tributación no prevea la llevanza preceptiva de la misma (ello no exime, sin embargo, del deber de su llevanza en el ámbito del Derecho mercantil).

Nos hemos referido también al material cuya existencia depende de la voluntad del sujeto y contiene una declaración en sí mismo. Recordemos que, habiéndose aportado bajo coacción, éste carecería de virtualidad legítima a efectos represivos.

### b.3.2) Una diferencia de criterio entre ambas jurisdicciones

Ciertamente, el Tribunal Europeo de Derechos Humanos y el Tribunal Constitucional están próximos en sus posicionamientos. Sin embargo, no existe una coincidencia absoluta en el criterio de ambos órganos. De ello nos ocuparemos seguidamente. A nuestro juicio, la postura del Tribunal Europeo de Derechos Humanos ha de matizarse.

Interpretando conjuntamente las Sentencias *Funke v. Francia*, *Saunders v. Reino Unido* y *J.B. v. Suiza*, se puede afirmar que existe una diferencia esencial entre la doctrina del Tribunal Europeo extraída de estos pronunciamientos y la contenida en la Sentencia del Tribunal Constitucional 76/1990. A la luz de los citados posicionamientos de la Corte de Estrasburgo, requerir coactivamente materiales cuya existencia es incierta, sancionar la falta de aportación de los mismos, o equiparar dicha falta de aportación a la inexistencia de los referidos materiales, y sancionar por este motivo, vulnera el derecho a no declarar contra sí mismo. Únicamente serían respetuosas con este derecho las sanciones relativas a la falta de aportación de materiales cuya existencia es cierta para la autoridad pública y no tiene su origen último en la voluntad del obligado. Ahora bien, el Tribunal Constitucional no habría sido tan sutil en su Sentencia 76/1990. Sobre la base de esta resolución, para que pueda invocarse válidamente el derecho a no declarar contra sí mismo bastaría con que los datos solicitados tuviesen carácter voluntario, independientemente de la certeza o no de su existencia.

Será difícil en la práctica que la Administración tenga certeza de la existencia o no de los datos que reclama, aunque se trate de libros y registros obligatorios. Por consiguiente, en la mayor parte de los casos, no sería posible utilizar medidas coactivas: el sujeto podría negarse impunemente a colaborar ante casi cualquier requerimiento de aportación de datos. Verdaderamente, a la luz de las Sentencias *Funke v. Francia*, *Saunders v. Reino Unido* y *J.B. v. Suiza* no sería fácil, en muchos casos, precisar si a los obligados tributarios les asiste el derecho a no declarar contra sí mismos. Esta problemática no afecta sólo al procedimiento sancionador: alcanza, también, a las actuaciones de contraste y averiguación de la fase preprocesal. Hemos de tener presente que, en el seno de dicha fase, la Administración ha de determinar si los hechos ilícitos de los que tiene conocimiento pueden ser constitutivos de una infracción penal: debe proceder a un análisis no sólo objetivo sino

también culpabilístico, que le permita descubrir la eventual concurrencia de dolo, pues los delitos contra la Hacienda Pública no admiten comisión culposa. El examen de libros y documentos puede resultar decisivo al respecto; sin embargo, aplicando el criterio de la existencia cierta se vería en muchos casos, si no impedido, muy dificultado.

La verdad es que si sobre la base de la doctrina del Tribunal Europeo de Derechos Humanos se considera que «no podrá sancionarse por no aportar una documentación cuya existencia no se pruebe»<sup>635</sup>, la Administración seguramente sufrirá un serio perjuicio en su labor. Hay que tener en cuenta que el obligado tributario será reacio a aportar aquellos materiales que le perjudiquen; simplemente alegará su inexistencia, sin necesidad de acreditar ésta o probarla, al tratarse de un hecho negativo<sup>636</sup>.

Pues bien, es evidente que tanto la sanción de los ilícitos tributarios, como la determinación de la concurrencia o no de indicios racionales de delito, y el consiguiente traslado del expediente administrativo al Ministerio Fiscal o a los tribunales penales no pueden quedar supeditados a la voluntad del sujeto inspeccionado.

Se podría caer en la tentación de entender que la negativa a aportar la documentación requerida por la Inspección constituye un indicio de su inexistencia o irregularidad, y que con esta actitud el sujeto pretende ocultar el incumplimiento de sus obligaciones contables y registrales, o su cumplimiento incorrecto o incompleto. Por lo que respecta, concretamente, a los delitos contra la Hacienda Pública, hemos de tener presente que, sobre la base de la Circular de 16 de diciembre de 1986 de la Subdirección General de Inspección Centralizada de la Dirección General de Inspección Financiera y Tributaria, y hasta la en-

---

<sup>635</sup> GÓMEZ CABRERA, C., Comentario al artículo 34 de la Ley 1/1998, en AA.VV., *Comentarios a la Ley de Derechos y Garantías de los contribuyentes*, Comentario *cit.*, pág. 264.

<sup>636</sup> Somos escépticos en cuanto a paliativos. PÉREZ BERENGENA entiende que, cuando la Administración encuentre gran dificultad en la prueba de los hechos negativos (por ejemplo, la ausencia de declaración) y no plantee dificultad alguna para el obligado tributario acreditar lo positivo, la carga de la prueba ha de corresponder a este último. «Lo expuesto no debe interpretarse sin embargo en términos absolutos –ha escrito este autor– en el sentido de que la Administración quede liberada en cualquier caso de sus obligaciones en aquellos supuestos en los que se le impute al acusado un hecho negativo: el hecho imputado, aunque no esté plenamente probado, debe estar fundado en aquellas circunstancias probadas que, racionalmente, permitan considerarlo mínimamente acreditado, aunque sea indiciariamente (...)». *Vid.* PÉREZ BERENGENA, J., «La culpabilidad tributaria», *Crónica Tributaria*, núm. 78, 1996, pág. 137. En cuanto a la posibilidad de que el órgano jurisdiccional contencioso-administrativo entre a valorar estas cuestiones, sobre la base del principio de buena fe en su vertiente procesal, *vid.* GONZÁLEZ-CUÉLLAR SERRANO, N., *La prueba en el proceso administrativo (objeto, carga y valoración)*, Colex, Madrid, 1992, págs. 44, 45, 71. GONZÁLEZ PÉREZ ha escrito en ese sentido: «El principio de buena fe en el ámbito procesal impone algo más que una interdicción de cualquier actuación conducente a entorpecer la buena marcha del proceso. Impone a las partes una actitud de colaboración, como la que se concreta en la facilitación de aquellas pruebas que obren en poder de alguna de ellas» (GONZÁLEZ PÉREZ, J., *El principio general de la buena fe en el Derecho administrativo*, Civitas, Madrid, 1999, págs. 228-229). Sobre la vertiente procesal-probatoria del principio de buena fe *vid.* Sentencias del Tribunal Supremo de 20 de marzo de 1989, Fundamento de Derecho 5º (R.A. 2240); de 6 de noviembre de 1990, Fundamento de Derecho 3º (R.A. 8803); de 24 de septiembre de 1991, Fundamento de Derecho 4º (R.A. 6972); de 14 de julio de 1995, Fundamento de Derecho 3º (R.A. 5752); de 20 de noviembre de 1997, Fundamento de Derecho 11º (R.A. 8576). AGUADO I CUDOLÀ denuncia en 1994 que el Tribunal Supremo generalmente haya tendido a utilizar el principio de buena fe en su vertiente procesal para favorecer a la Administración (*La presunción de certeza en el Derecho administrativo sancionador, op. cit.*, 1994, págs. 179-180).

trada en vigor de la Ley 1/1998, esta actitud del obligado tributario podía dar lugar a la apreciación de dolo<sup>637</sup>.

Dicha interpretación impediría el efecto «paralizante» que sobre la fase preprocesal tendría la imposibilidad de requerir legítimamente con carácter coactivo aquellos datos cuya existencia fuera incierta, pues entender la falta de colaboración del sujeto como manifestación de una actitud dolosa podría determinar el traslado de actuaciones al Ministerio Público o a los tribunales. Sin embargo, al menos en la actualidad, no cabe interpretar así la referida conducta del obligado tributario. El artículo 33 de la Ley 1/1998 (derogada, repetimos una vez más, por la nueva Ley General Tributaria) establece en su apartado 1 que «la actuación de los contribuyentes se presume realizada de buena fe»; y según su apartado 2, corresponde a la Administración tributaria probar la concurrencia de las circunstancias que determinan la culpabilidad del presunto infractor. También hay que tener en cuenta al respecto que, como ha señalado el Tribunal Supremo en su Sentencia de 29 de octubre de 1997<sup>638</sup>, la falta de aportación de pruebas y documentos contables puede estar justificada y, por tanto, no obedecer a la mala fe del sujeto<sup>639</sup>. Por otro lado, en el artículo 3.1 de la Ley

<sup>637</sup> En la mencionada Circular se establecen como criterios de apreciación de dolo las falsedades o anomalías sustanciales en la contabilidad (supuesto que dicha Circular declara equiparable a la carencia de contabilidad), o la resistencia, negativa u obstrucción a la acción investigadora de la Administración.

Se dice de la negativa en la referida Circular:

«Tal conducta del sujeto pasivo ha de estar documentada en Diligencias cuyo contenido se ajuste a lo dispuesto en el artículo 47 del Reglamento General de la Inspección de los Tributos, las cuales tendrán naturaleza de documentos públicos y que harán prueba de los hechos que motiven su extensión, de acuerdo con el artículo 145 número 3 de la Ley General Tributaria. Por tanto, el actuario debe cuidar su contenido, haciendo constar exclusivamente hechos y circunstancias o manifestaciones del contribuyente, absteniéndose de realizar en dichos documentos juicios de valor, que podrá efectuar con posterioridad en el informe correspondiente.»

Y de la obstrucción:

«Más importancia cuantitativa suele tener la conducta del contribuyente que sin mostrar abiertamente su negativa a la actuación inspectora sí la obstruye o la dificulta hasta grados insalvables para la Administración. Dicha conducta deberá ser documentada en Diligencia, al igual que en el caso anterior de la negativa, y en su día se valorará debidamente por el órgano jurisdiccional correspondiente.»

<sup>638</sup> Sala 3.ª, Sección 2.ª (R.A. 9248).

<sup>639</sup> Recordemos que el artículo 14.3 del derogado Real Decreto 2631/1985, de 18 de diciembre, sobre procedimiento para sancionar las infracciones tributarias, disponía inicialmente en su letra f):

«Se entenderá que el sujeto infractor ha actuado de mala fe, entre otros, en los siguientes casos:

(...) f) Falta de aportación de pruebas y documentos contables o negativa a su exhibición.»

Este precepto fue impugnado por el Consejo General de la Abogacía; se alegó que encerraba un desconocimiento absoluto del derecho de todo ciudadano a no declarar contra sí mismo. El Fundamento de Derecho 12.º de la citada Sentencia de 1997 establece:

“(…) debe precisarse que el texto del artículo 14, apartado 3, letra f) del Real Decreto 2631/1985, comprenden dos conductas distintas, una es la negativa a la exhibición de las pruebas y documentos contables, que muestra una actitud contraria a los deberes de colaboración de los contribuyentes con la Administración Tributaria, que el Tribunal Constitucional ha considerado en su Sentencia 76/1990, de 26 de abril, plenamente protegibles (...) de ahí que tal negativa pueda calificarse válidamente como una manifestación de mala fe (...) en cambio, la otra conducta que se define como falta de aportación de pruebas y documentos contables, tiene un contenido valorativo distinto a la negativa, porque tal falta puede estar justificada por muy diversas razones, como por ejemplo: destrucción involuntaria de la contabilidad, pérdida de los documentos y pruebas, de manera que interpretado tal vocablo no como negativa sino como carencia de algo, tal hecho impide, sin más, considerarlo como circunstancia constitutiva, «per se», de mala fe.”

(No hay que olvidar que la concurrencia de buena fe excluye la existencia de dolo o de culpa, lo que significa que los hechos no serán acreedores de sanción alguna –*vid.* Fundamento de Derecho 1º de la Sentencia de la Sala 3ª, Sección 5ª, del Tribunal Supremo, de 5 de febrero de 1992, R.A. 2300–.)

30/1992 se establece que las Administraciones públicas «deberán respetar en su actuación los principios de buena fe y de confianza legítima»; y ya hemos hecho referencia también al derecho a la presunción de inocencia consagrado en el artículo 137 de esa Ley. Sobre la base de estos argumentos jurídicos, no cabe interpretar que cuando el sujeto desatiende el requerimiento de aportación de determinado material, actúa, en todo caso, de mala fe, y su conducta revela la concurrencia de dolo.

Es necesario dar una solución al problema que plantea la tensión dialéctica existente entre el deber de colaborar con la Inspección tributaria y el derecho a no autoinculparse, y que esa solución permita realmente determinar con claridad los derechos y obligaciones de las partes en cada momento. Así, quienes se nieguen a colaborar con la Administración tributaria no podrán invocar sistemáticamente el derecho a no declarar contra sí mismos. De lo contrario, la eficacia de la actuación inspectora en el ámbito represivo quedaría a merced del obligado tributario y esto, ciertamente, sería inadmisibile. En definitiva, distinguir, dentro del material cuya existencia sea independiente de la voluntad del sujeto, aquél que tenga una existencia cierta para la Administración tributaria y aquél otro en el que dicha existencia tenga carácter incierto favorece que el obligado tributario pueda dejar de atender impunemente los requerimientos de aportación o exhibición que se le dirijan respecto de dichos materiales, ya que en pocos casos la Administración tendrá absoluta certeza de la existencia de los mismos.

Ante esta situación, consideramos que la posibilidad de invocar legítimamente el derecho a no declarar contra sí mismo frente un requerimiento coactivo de aportación de datos se ha de hacer depender, exclusivamente, de la existencia voluntaria u obligatoria de los mismos, dejando al margen su carácter cierto o incierto para la Administración.

Es preciso tener en cuenta también los problemas que normalmente planteará en la práctica determinar la voluntariedad o no de la aportación de material por parte del obligado tributario. Como es lógico, los elementos que aporte de motu proprio podrán fundamentar legítimamente su sanción o condena, y estar en la base del traslado del expediente al Ministerio Público o a la jurisdicción penal. Ello no planteará objeciones desde el punto de vista del derecho a no autoinculparse. Pero frecuentemente no será sencillo discernir de facto si el sujeto ha actuado de un modo voluntario o bajo coacción. Ya nos hemos referido a este problema en el presente estudio, cuando abordamos el modo en que se han de articular las relaciones entre el procedimiento inspector y sancionador. Decíamos allí que, ante la dificultad que entraña esta cuestión, normalmente, el fundamento legítimo de las sanciones tributarias que corresponda imponer ha de ser el material obtenido a partir de aquél que haya aportado el sujeto en sus declaraciones autoinculpatorias; y esto mismo sería aplicable al ámbito penal, en cuanto a lo remitido por la Administración tributaria.

Por lo que respecta a la fase preprocesal en sí misma considerada y a la instrucción propiamente dicha del procedimiento sancionador (esto es, dejando aparte la previsión de trasvase de datos, pruebas y circunstancias contenida en el artículo 34.2 de la Ley

---

Y concluye este mismo Fundamento:

“La Sala admite en parte la impugnación de la actora, considerando que es nula de pleno derecho la oración de la letra f), del apartado 3, del artículo 14, del Real Decreto 2631/1985, de 18 de diciembre, que dice «Falta de aportación de pruebas y documentos contables», en cambio la rechaza respecto de la oración que queda, cuyo texto debe ser: «Negativa a la exhibición de las pruebas y documentos contables».”

1/1998), entendemos que el problema del carácter voluntario o coactivo de la aportación quedaría solventado adecuadamente, si se advirtiera al sujeto inspeccionado de su derecho a no declarar contra sí mismo y del contenido de ese derecho, al iniciarse la fase preprocesal o el procedimiento tributario sancionador. Cabría considerar, pues, que el sujeto en cuestión actúa de motu proprio cuando, en la instrucción del procedimiento sancionador o en el transcurso del contraste y la averiguación de la fase preprocesal, suministra materiales cuya existencia depende de su voluntad. Con dicha notificación quedaría constancia formal de que conoce su derecho a dejar de aportar ese tipo de materiales.

### b.3.3) La aparente discrepancia entre los Tribunales Europeo y Constitucional sobre el carácter absoluto o relativo del derecho a no declarar contra sí mismo. La inadmisibles violación de este derecho y su posible limitación en aras del interés general

En el Fundamento Jurídico 3º de la Sentencia del Tribunal Constitucional 76/1990 se lee:

«(...) 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.»

Y en el Fundamento Jurídico 10º de esta misma Sentencia establece el Tribunal:

«(...) 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; lo que impediría una distribución equitativa del sostenimiento de los gastos públicos en cuanto bien constitucionalmente protegido.»<sup>640</sup>

---

<sup>640</sup> Afirma SOLER ROCH («Deberes tributarios y derechos humanos», *op. cit.*, págs. 102-103) que si bien los términos de la Sentencia 76/1990 denotan «mayor rotundidad», la Sentencia, también del Tribunal Constitucional, 110/1984, de 26 de noviembre, constituye un «importante precedente» en «la consideración del deber de contribuir como límite de los derechos fundamentales»; el Fundamento Jurídico 8.º de esta otra establece:

“Es posible que la actuación inspectora pueda en alguna ocasión, a través de la investigación de documentos o antecedentes relativos a los movimientos de las cuentas bancarias, interferirse en aspectos concretos del derecho a la intimidad. Pero, como ya se ha advertido, este derecho, al igual que los demás, tiene sus límites que, en este caso, vienen marcados por el deber de todos de contribuir al sostenimiento de las cargas públicas de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo, como dispone el ya citado 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.»”

[AGUALLO AVILÉS, por su parte, considera que «lo único que hace el Tribunal Constitucional en dicha Sentencia es *delimitar* el contenido (...) del derecho fundamental a la intimidad»; nos remitimos al trabajo de este autor «Aproximación al contenido constitucional de los derechos a la intimidad y a no autoincriminarse: una interpretación constitucional de las SSTC 110/1984 y 76/1990», *op. cit.* (texto literal tomado de la pág. 21).]

Hay que tener en cuenta también que, según el Fundamento Jurídico 6.º de la Sentencia del Tribunal Constitucional 161/1997, de 2 de octubre, en el derecho a la presunción de inocencia no se integra la facultad de sustraerse a las diligencias de prevención, de indagación o de prueba: «La configuración genérica de un derecho a no soportar ninguna diligencia de este tipo dejaría inermes a los poderes públicos en el desempeño de sus legíti-

En principio, se podría pensar que esta postura no coincide con el criterio del Tribunal Europeo de Derechos Humanos en la Sentencia *Saunders*, y es que, según el pfo. 74 de dicho pronunciamiento, «no cabe invocar el interés público para justificar el uso de declaraciones obtenidas coactivamente en una investigación no judicial para inculpar al acusado durante el proceso penal»<sup>641</sup>.

mas funciones de protección de la libertad y la convivencia, dañaría el valor de la justicia y las garantías de la tutela judicial efectiva (...)».

Para TEJERIZO LÓPEZ, «la postura del Tribunal Constitucional resulta un poco sorprendente». Según la Sentencia 76/1990, «las potestades e instrumentos jurídicos de los que debe dotarse a la Administración –escribe este autor– deben ejercitarse dentro del respeto debido a los principios y derechos constitucionales». TEJERIZO nos recuerda que esta misma idea está presente también, entre otras sentencias del Tribunal Constitucional, en la 110/1984, de 26 de noviembre. Pero dicho autor denuncia el carácter retórico de este límite a la actuación administrativa: el Tribunal Constitucional no ha concretado en ningún caso esta doctrina; «no ha sido capaz, o no ha querido, señalar un solo ejemplo en que tal afirmación se concretara, a pesar de las oportunidades que ha tenido para ello». Vid. TEJERIZO LÓPEZ, J.M., «Procedimientos tributarios y garantías del contribuyente. Una perspectiva constitucional», *op. cit.*, pág. 719. Nos remitimos también al trabajo de este autor «El principio de tutela judicial efectiva y los procedimientos tributarios», *op. cit.*, pág. 278.

Para SÁNCHEZ SERRANO, el Tribunal Constitucional no “acaba de ofrecernos (...) en su sentencia 76/1990, razón válida alguna por la que el artículo 31.1 CE y los principios de justicia en la tributación proclamados por dicho precepto constitucional exijan limitación alguna de «derechos individuales»” –SÁNCHEZ SERRANO, L., «Los españoles, ¿súbditos fiscales? (I)», *Impuestos-I*, 1992, pág. 240–.

En contra de la supremacía del deber de contribuir son interesantes las reflexiones de PONT I CLEMENTE, J.F., «La borrosa configuración de la infracción tributaria en nuestro ordenamiento», *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 84, 1994, págs. 678 y ss.; PONT MESTRES, M., «Acerca de la pretendida condición de súbdito del contribuyente y de sus garantías ante la Inspección», *op. cit.*, págs. 536 y ss.; SÁNCHEZ AYUSO también es contraria a la supremacía del artículo 31.1 de la Constitución. Esta autora destaca que el incumplimiento de los deberes de colaboración puede estar amparado en el ejercicio legítimo del derecho a no autoinculparse, y que la estimación indirecta de bases imponibles permite salvar la colisión entre los artículos 31.1 y 24.2 del texto constitucional (vid. SÁNCHEZ AYUSO, I., *Circunstancias eximentes y modificativas de responsabilidad por infracciones tributarias*, Marcial Pons, Madrid, 1996, págs. 325-326). A la estimación indirecta se ha referido también FALCÓN Y TELLA, R., «Un giro trascendental en la jurisprudencia del Tribunal de Estrasburgo con incidencia inmediata en el procedimiento inspector: el derecho a no declarar», *op. cit.*, págs. 8-9.

Sin embargo, recordemos que para GARBERÍ LLOBREGAT, es legítimo y aceptable que la Sentencia 76/1990 resuelva la colisión entre los derechos fundamentales del artículo 24.2 de la Constitución y el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos a favor de este último (GARBERÍ LLOBREGAT, J., «Derechos fundamentales de incidencia penal y procesal en la sentencia del Pleno del Tribunal Constitucional de 26 de abril de 1990, sobre constitucionalidad de determinados preceptos de la Ley General Tributaria», *op. cit.*, pág. 219).

<sup>641</sup> Cour eur. D.H., Arrêt *Saunders c. Royaume-Uni* du 17 décembre 1996, Recueil 1996-VI, § 74 (trad. SERRANO ANTÓN, F., en HERRERA MOLINA, P.M., «Los derechos a guardar silencio y a no declarar contra sí mismo en el procedimiento inspector. Comentario y traducción de la Sentencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos, de 17 de diciembre de 1996, *Saunders v. United Kingdom*», trad. *cit.*, pág. 1100).

HERRERA MOLINA ha destacado que “la afirmación genérica del Tribunal Constitucional –primacía del deber de contribuir sobre los «derechos individuales» (¿fundamentales?)– se opone a la clara doctrina del Tribunal Europeo sobre el derecho a no declarar contra sí mismo: «no cabe invocar el interés público para justificar el uso de declaraciones obtenidas coactivamente en una investigación no judicial para inculpar al acusado durante el proceso penal». Para dicho autor, al realizar esta afirmación, el Tribunal Europeo rompe con la doctrina que contiene una sentencia anterior: la dictada en el asunto *Murray v. Reino Unido*. De acuerdo con este pronunciamiento, si bien no es posible una condena fundamentada exclusiva o esencialmente en el silencio del sujeto requerido, también su silencio es susceptible de valorarse junto con otras pruebas; en definitiva, según la Sentencia *Murray*, el derecho a permanecer en silencio no tiene un carácter absoluto (Cour eur. D.H., Arrêt *Murray c. Royaume-Uni* du 8 février 1996, Recueil des arrêts et décisions 1996-I, § 47). Al declarar, en el pfo. 74 de la Sentencia *Saunders*, que «considera innecesario decidir si el derecho a no declarar contra sí mismo es absoluto o si se pueden justificar sus restricciones en circunstancias particulares», HERRERA MOLINA entiende que, posiblemente

Pero lo cierto es que la Sentencia *Saunders* únicamente declara que la trascendencia penal de determinado material autoincriminatorio (aquél cuya existencia cierta no es independiente de la voluntad del sujeto) obtenido coactivamente en el curso de una investigación administrativa es contraria al derecho a no declarar contra sí mismo; no entra en el carácter absoluto o relativo de tal derecho: considera innecesario hacerlo<sup>642</sup>. Es arriesgado, por tanto, extralimitar la doctrina del Tribunal Europeo. A nuestro juicio, la Corte no plantea una dicotomía *carácter absoluto o ilimitado – carácter relativo o limitado* del derecho a no declarar contra sí mismo, sino que se enfrenta a la posible vulneración de un derecho fundamental como es éste, inviolable en cuanto tal, y aprecia que, efectivamente, su violación ha tenido lugar.

La idea que pretendemos transmitir se comprende fácilmente a la luz de las palabras de Miguel Ángel COLLADO YURRITA<sup>643</sup> sobre la inviolabilidad de los derechos fundamentales del obligado tributario; derechos susceptibles, sin embargo, de limitación en aras del interés general. En definitiva, nos encontramos ante conceptos (*absoluto o ilimitado y relativo o limitado*, de un lado, e *inviolable*, de otro) que es preciso distinguir con claridad.

«La inviolabilidad de los derechos no puede significar, obviamente, que éstos tengan una ilimitada extensión –tiene escrito dicho autor–. El término inviolabilidad no puede entenderse como sinónimo de ilimitado. Es evidente, por tanto, que, en principio, limitar una libertad no da lugar a una violación de la misma, siempre que dicha limitación se lleve a cabo para alcanzar otros objetivos constitucionalmente prevalentes, y sea realizada con las garantías adecuadas.»<sup>644</sup>

te, la Corte de Estrasburgo intente «disimular» su «clara ruptura con la Sentencia *Murray*» (HERRERA MOLINA, P.M., «Los derechos a guardar silencio y a no declarar contra sí mismo en el procedimiento inspector. Comentario y traducción de la Sentencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos, de 17 de diciembre de 1996, *Saunders v. United Kingdom*», *op. cit.*, pág. 1091).

Los jueces Martens y Kuris, por su parte, han señalado que los derechos a permanecer en silencio y a no contribuir a la propia incriminación admiten limitaciones. Para los jueces Valticos y Gölcüklü, un pretendido carácter absoluto del derecho a no autoincriminarse impediría a la sociedad hacer frente al fraude: ésta quedaría desarmada frente a operaciones comerciales y financieras cada vez más complejas (*vid. Cour eur. D.H., Arrêt Saunders c. Royaume-Uni* du 17 décembre 1996, Recueil 1996-VI, Opinion dissidente de M. le juge Martens, a laquelle M. le juge Kuris déclare se rallier, § 2, § 7-§ 12; Opinión dissidente de M. le juge Valticos à laquelle M. le juge Gölcüklü déclare se rallier).

<sup>642</sup> «(...) el Tribunal considera innecesario decidir si el derecho a no declarar contra sí mismo es absoluto o si se pueden justificar sus restricciones en circunstancias particulares»; cfr. Cour eur. D.H., Arrêt *Saunders c. Royaume-Uni* du 17 décembre 1996, Recueil 1996-VI, § 74 –trad. SERRANO ANTÓN, F., en HERRERA MOLINA, P.M., «Los derechos a guardar silencio y a no declarar contra sí mismo en el procedimiento inspector (Comentario y traducción de la Sentencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos de 17 de diciembre de 1996, *Saunders v. United Kingdom*)», trad. *cit.*, pág. 1100–.

Como hemos apuntado, hay, sin embargo, quienes entienden que la Corte de Estrasburgo ha otorgado carácter absoluto al derecho a no declarar contra sí mismo. Es el caso, insistimos, de HERRERA MOLINA. También es el caso de FALCÓN Y TELLA –«Lo que tiene carácter absoluto resulta ser, por tanto, el derecho a no declarar contra uno mismo, íntimamente ligado a la presunción de inocencia (...)»–. *Vid. HERRERA MOLINA, P.M., «Los derechos a guardar silencio y a no declarar contra sí mismo en el procedimiento inspector. Comentario y traducción de la Sentencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos, de 17 de diciembre de 1996, Saunders v. United Kingdom», op. cit., pág. 1091; FALCÓN Y TELLA, R., «El carácter reservado de la información tributaria: la sentencia Saunders y sus consecuencias sobre el ordenamiento interno», op. cit., pág. 6.*

<sup>643</sup> «Las inspecciones tributarias y las situaciones jurídicas del contribuyente en el Derecho italiano: Un apunte», *op. cit.*, págs. 206 y ss. (los textos literales se han tomado de las págs. 206-208).

<sup>644</sup> En este sentido, AGUALLO AVILÉS (1993) ha considerado que no es posible afirmar la absoluta primacía de los derechos individuales frente al interés recaudatorio. «El motivo no es otro –tiene escrito– que la inexistencia



COLLADO YURRITA se refiere seguidamente a los llamados «derechos de libertad», que, en el elenco constitucional de derechos fundamentales, ocupan una posición preeminente. En palabras de dicho autor, «lo fundamental de los mismos no es tanto la actuación que permiten desarrollar a su titular cuanto la prohibición de que la Administración pueda menoscularlos». Pertenecen a esta categoría los derechos a no declarar contra sí mismo, a no confesarse culpable y a la presunción de inocencia. Nos dice COLLADO YURRITA:

«(...) si bien el campo de los derechos de libertad se caracteriza, como no podía ser de otra forma, por una constante variabilidad acerca del contenido y de los límites de los mismos, en cuanto que están en una estrecha relación con la evolución de las concepciones políticas, económicas, sociales..., el legislador debe regular esos derechos en forma tal que la personalidad humana pueda desarrollarse íntegramente. De esta observación, deriva que, cuando el legislador regule el ejercicio de

---

de valores absolutos en la Constitución, es decir, la premisa cierta de que todos los derechos individuales tienen límites que definen sus contornos, de que la formulación liberal, radicalmente garantista de los derechos, ya no tiene cabida en un Estado social» (AGUALLO AVILÉS, A., «Interés fiscal y Estatuto del contribuyente», *op. cit.*, págs. 598-599). La idea del carácter limitado de los derechos fundamentales preside el trabajo de MORENO CATENA, V., «Garantía de los derechos fundamentales en la investigación penal», *Jornadas sobre la Justicia Penal en España*, Madrid, 24 a 27 de marzo de 1987, *Poder Judicial*, número especial II, págs. 131 y ss.

PARADA VÁZQUEZ, por su parte, se muestra crítico ante la limitación de los derechos fundamentales (el autor menciona concretamente los derechos a «guardar silencio» y a «no colaborar con la Administración en contra de sí mismo en una investigación»), en el estudio preliminar a la obra de LOZANO, B., *La extinción de las sanciones administrativas y tributarias*, Marcial Pons, Madrid, 1990, págs. 15-16.

Hay que tener presente que en ningún caso se podrá limitar el «contenido esencial» de los derechos fundamentales (artículo 53.1 de la Constitución). La Sentencia del Tribunal Constitucional 11/1981, de 8 de abril, es de una importancia decisiva en la determinación del concepto de «contenido esencial»; en su Fundamento Jurídico 8.º se lee:

“Para tratar de aproximarse de algún modo a la idea de «contenido esencial» (...) cabe seguir dos caminos. El primero es tratar de acudir a lo que se suele llamar la naturaleza jurídica o modo de concebir o de configurar cada derecho (...) Constituyen el contenido esencial de un derecho subjetivo aquellas facultades o posibilidades de actuación necesarias para que el derecho sea reconocible como pertinente al tipo descrito y sin las cuales deja de pertenecer a ese tipo (...)

El segundo posible camino para definir el contenido esencial de un derecho consiste en tratar de buscar lo que una importante tradición ha llamado los intereses jurídicamente protegidos como núcleo y médula de los derechos subjetivos. Se puede entonces hablar de una esencialidad del contenido del derecho para hacer referencia a aquella parte del contenido del derecho que es absolutamente necesaria para que los intereses jurídicamente protegibles, que dan vida al derecho, resulten real, concreta y efectivamente protegidos. De este modo, se rebasa o se desconoce el contenido esencial cuando el derecho queda sometido a limitaciones que lo hacen impracticable, lo dificultan más allá de lo razonable o lo despojan de la necesaria protección.

Los dos caminos propuestos para tratar de definir lo que puede entenderse por «contenido esencial» de un derecho subjetivo no son alternativos ni menos todavía antitéticos, sino que, por el contrario, se pueden considerar como complementarios (...).”

De acuerdo con el Fundamento Jurídico 7.º de la Sentencia, también del Tribunal Constitucional, 141/1988, de 12 de julio, la restricción legal al ejercicio de los derechos fundamentales ha de cumplir los siguientes requisitos: que la finalidad perseguida sea constitucionalmente legítima, y que los límites establecidos sean razonables y proporcionados al objetivo que persiguen, y tengan conexión con el objeto y la finalidad del derecho fundamental de que se trate; por supuesto, no deben de afectar al contenido esencial del mismo. DE MIGUEL CANUTO ha expuesto «sintéticamente» estos requisitos en «Los derechos fundamentales del ciudadano como límite al legislador tributario: el derecho a la tutela jurisdiccional», CISS Comunicación, núm. 65, 1989, pág. 80.

Sobre los «instrumentos utilizados por el Tribunal Constitucional para determinar la vinculación del legislador a los derechos fundamentales», y la protección conferida por el principio de proporcionalidad, *vid.* MALVAREZ PASCUAL, L.A., «Los derechos fundamentales como límites externos al legislador. Visión crítica de la jurisprudencia del tribunal constitucional español», *Anais das XX Jornadas do ILADT*, Tema 1, Brasil, diciembre de 2000, págs. 887 y ss.

los derechos subjetivos, deba hacerlo de manera que resulte asegurada la máxima operatividad de los mismos, hasta donde sea compatible con la protección de los otros intereses públicos y privados que puedan entrar en relación con aquéllos.»<sup>645</sup>

Pues bien, reconocemos el acierto de estas palabras, que, por otro lado, coinciden con la doctrina del Tribunal Constitucional al respecto (este órgano ha afirmado reiteradamente que no hay derechos fundamentales ilimitados o absolutos<sup>646</sup>). Pero hemos de tener en cuenta que no hay unanimidad doctrinal. Consideramos de interés la postura de AGUALLO, para quien «es posible defender la existencia de garantías absolutas, esto es, principios o derechos que, cuando resultan aplicables, no son susceptibles de sufrir *excepciones, limitaciones o matizaciones*»; tal sería el caso, a su juicio, de los derechos a no autoinculparse y a la presunción de inocencia, consagrados en el artículo 24 de la Constitución<sup>647</sup>.

Invocar la Sentencia *Saunders* para argumentar que, en ella, el Tribunal Europeo proclama el carácter absoluto del derecho a no autoinculparse puede resultar, a nuestro juicio, un tanto arriesgado. Y es que la Corte, insistimos, simplemente habría constatado que la

---

<sup>645</sup> PASTOR BORGONÓN, autora procesalista, ha distinguido entre derechos fundamentales absolutos y relativos. Se incluirían entre los absolutos los derechos a la vida y a la integridad física, «no sólo porque la Constitución los consagra sin límite alguno, sino también por la completa protección que les otorga la legislación ordinaria». Entiende esta autora que para determinar si se ha vulnerado o no un derecho fundamental relativo por parte de las autoridades públicas, en el transcurso de una investigación, «habrá que constatar previamente si se han respetado o no las restricciones de la práctica investigatoria impuesta por el ordenamiento» (PASTOR BORGONÓN, B., «Eficacia en el proceso de las pruebas ilícitamente obtenidas», *op. cit.*, págs. 349 y ss.; «La prueba ilegalmente obtenida», *op. cit.*, págs. 196 y ss.). También el procesalista ASENCIO MELLADO ha distinguido entre derechos fundamentales absolutos —«(...) los estrictamente absolutos, en principio, no son susceptibles de sufrir acotamiento o restricción alguna (art. 15 de la CE) por el Estado, la Administración, o la propia Jurisdicción— y limitables —ASENCIO MELLADO, J.M.<sup>a</sup>, *Prueba prohibida y prueba preconstituída*, *op. cit.*, págs. 79-80—. Tendrían, pues, carácter relativo los derechos a no declarar contra sí mismo, a no confesarse culpable y a la presunción de inocencia.

<sup>646</sup> Nos remitimos, entre otras, (además de a la propia Sentencia 76/1990, de 26 de abril) a las Sentencias 11/1981, de 8 de abril, Fundamento Jurídico 7.º; 159/1986, de 12 de diciembre, Fundamento Jurídico 6.º.

<sup>647</sup> En efecto; este autor considera que es posible identificar como derechos absolutos «el círculo de los derechos o garantías de carácter procesal: es el caso, probablemente —señala—, de los derechos de todos a un juez imparcial y a ser informados de la acusación formulada contra ellos, así como del principio de presunción de inocencia», y es el caso también del derecho a no declarar contra sí mismo (AGUALLO AVILÉS, A., «La necesidad de un análisis constitucional del Derecho financiero. Hacia un *Derecho financiero constitucional*», *op. cit.*, pág. 107-108). Por lo que respecta al carácter absoluto del derecho a no autoincriminarse, *vid.* de este autor y GARCÍA BERRO, F., «Deber de colaborar con la Administración tributaria y derecho a no autoinculparse: un conflicto aparente», *op. cit.*, págs. 107-109.

Ahora bien, tengamos presente que, a principios de los años noventa, AGUALLO AVILÉS, en su comentario «El contribuyente ante la Hacienda Pública en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional», puso de manifiesto la inexistencia de derechos fundamentales ilimitados («Sostenemos [...] con el Tribunal, que no existen derechos ilimitados») —LASARTE ÁLVAREZ J.; RAMÍREZ GÓMEZ, S.; AGUALLO AVILÉS, A., *Jurisprudencia del Tribunal Constitucional en materia financiera y tributaria (1981-1989). Sentencias, Autos y Comentarios*, Tecnos, Madrid, 1990 (cfr. pág. 234)—.

En «Aproximación al contenido constitucional de los derechos a la intimidad y a no autoincriminarse: una interpretación constitucional de las SSTC 110/1984 y 76/1990», *op. cit.*, pág. 20, AGUALLO puntualiza: «Todos los derechos fundamentales son limitados —allegan hasta algún sitio— porque quedan circunscritos en la norma constitucional que determina su campo normativo y el tratamiento jurídico que se da a ese campo. Tales datos definen sus límites intrínsecos, necesarios, immanentes, pero siempre que usemos estos conceptos como sinónimos de «fronteras» o contornos, y no de restricciones a su previo contenido definido constitucionalmente».

trascendencia penal<sup>648</sup> de determinados materiales autoincriminatorios obtenidos coactivamente en el curso de una inspección administrativa viola el citado derecho.

El criterio del Tribunal Constitucional en su Sentencia 76/1990 está muy próximo a la jurisprudencia de Estrasburgo. (La Sentencia 76/1990 no distingue entre materiales de existencia cierta o incierta y, como hemos dicho, ello resulta más apropiado.) El Alto Tribunal, supremo interprete de nuestra Constitución, establece –recordémoslo– que la trascendencia represiva de los materiales autoinculpatorios aportados coactivamente cuya existencia tenga carácter puramente voluntario constituye una violación del derecho a no autoinculparse. Sobre esta base, afirma –repetimos–, en el Fundamento Jurídico 10º, que «no puede considerarse contrario al derecho a no declarar contra sí mismo y a no confesarse culpable» el aportar o exhibir los «documentos contables pertinentes», y señala que distinto es el caso de aquellos otros datos cuya aportación o exhibición, por parte del obligado tributario, constituya una «manifestación de voluntad» o una «declaración que exteriorice un contenido admitiendo su culpabilidad»: esta colaboración sí que sería contraria al derecho a no autoinculparse; constituiría una violación del mismo.

Pues bien, independientemente de qué se deba entender por violación del derecho fundamental a no autoinculparse, sin duda es dicha violación lo que resulta inadmisibile, no la limitación del mismo en aras del interés general.

Terminamos estas consideraciones, reafirmando la incuestionable relevancia que tiene la doctrina del Tribunal Europeo de Estrasburgo (Sentencias *Funke v. Francia*, *Bendenoun v. Francia*, *Saunders v. Reino Unido* y *J.B. v. Suiza*) sobre el derecho a no declarar contra sí mismo, para resolver los problemas que hemos abordado. Y ello con independencia de que se compartan o no los planteamientos y propuestas recogidos en estas páginas en relación con dicha doctrina.

¿Y qué hay de los pronunciamientos del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas?, ¿es también jurídicamente correcto invocarlos para que se ponga fin a la fricción entre los artículos 24.2 y 31.1 de la Constitución, concretamente en materia de delitos contra la Hacienda Pública?

## E) LA REPERCUSIÓN INTERNA DE LOS PRONUNCIAMIENTOS DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LAS COMUNIDADES EUROPEAS SOBRE EL DERECHO FUNDAMENTAL A NO AUTOINCUCLPARSE. LAS SENTENCIAS *HOECHST*, *ORKEM* Y *SOLVAY*: CONSECUENCIAS SOBRE LA FASE PREPROCESAL

Nos recuerda RODRÍGUEZ-ARANA en 1998 que el contenido económico de las Comunidades Europeas determinó «que sus Tratados Constitutivos, tan sólo consagraran explícitamente y establecieran medios para la protección de los Derechos a la no discriminación por razón de nacionalidad y sexo, a la propiedad (en su forma industrial y comercial), a la libre circulación de personas, mercancías y capitales, el libre establecimiento empresarial, el secreto profesional y la garantía de no discriminación en el ejercicio de los derechos la-

<sup>648</sup> Aun a riesgo de repetir en exceso, llamamos de nuevo la atención sobre la amplitud que tiene el concepto «materia penal» en el ámbito del Convenio Europeo de Derechos Humanos.

borales y sindicales». Señala este autor que «tampoco el devenir histórico de la Comunidad ha supuesto un gran avance en materia de regulación de Derechos Fundamentales». Pues bien, «los mecanismos puestos en marcha para garantizar el ejercicio efectivo de los (pocos) derechos y libertades netamente comunitarios, especialmente los recursos ante el Tribunal de Luxemburgo, se encontraron muy pronto con problemas derivados de la necesidad de resolver litigios en los que, además de las libertades consagradas en los Tratados, la propia acción de la Comunidad o de los Estados miembros ponía en cuestión el ejercicio de otros Derechos Fundamentales “no comunitarizados”»<sup>649</sup>.

Las incursiones del Tribunal en este ámbito han tenido como resultado la construcción jurisprudencial de derechos fundamentales. Ello ha sido criticado por la doctrina mayoritaria, que considera esta construcción llena de incertidumbre e, incluso, de discrecionalidad. Se aboga por constitucionalizar plenamente la Unión Europea; constitucionalización que habría de incluir una declaración de derechos fundamentales «debidamente positivizados»<sup>650</sup>. Dicha constitucionalización se revela compleja, pero no por ello hemos de restar importancia a la Declaración de Laeken sobre el futuro de la Unión Europea, de 15 de diciembre de 2001. Esta Declaración plantea la necesidad de reflexionar sobre una posible reorganización de los tratados. «¿Debe hacerse una distinción entre un tratado básico y las demás disposiciones de los tratados?»<sup>651</sup>. Señala dicha Declaración que «hay que preguntarse además si la Carta de Derechos Fundamentales [Niza, diciembre de 2000]<sup>652</sup> debe integrarse en el tratado básico<sup>653</sup> y plantearse el tema de la adhesión de la Comunidad Euro-

<sup>649</sup> RODRÍGUEZ-ARANA, J., «Derechos fundamentales y construcción europea», *Noticias de la Unión Europea*, CISS, núm. 156, 1998, pág. 48.

<sup>650</sup> En 1998, pone de manifiesto estas cuestiones RODRÍGUEZ-ARANA en el trabajo citado, págs. 48-49. Para SÁNCHEZ LEGIDO, «un catálogo positivo de derechos fundamentales parece una exigencia irrenunciable» (SÁNCHEZ LEGIDO, A., *La reforma del mecanismo de protección del Convenio Europeo de Derechos Humanos*, Colex, Madrid, 1995, pág. 117).

<sup>651</sup> Ligadas a ese interrogante, se plantean otras dos cuestiones: «¿Debe concretarse esta distinción mediante una separación de los textos? ¿Puede esto conducir a hacer una distinción entre los procedimientos de modificación y de ratificación del tratado básico y las demás disposiciones de los tratados?».

<sup>652</sup> Por lo que respecta al derecho a no declarar contra sí mismo, que nos ocupa en estas páginas, hemos de tener en cuenta que la primera parte del artículo 47, segundo párrafo, de la Carta establece (y sus términos son muy semejantes a los del artículo 6.1 del Convenio de Roma *principium*): «Toda persona tiene derecho a que su causa sea oída equitativa y públicamente y dentro de un plazo razonable por un juez independiente e imparcial, establecido previamente por la ley». Asimismo, hemos de señalar, en relación con esta garantía, que el artículo 48 consagra la presunción de inocencia (estrechamente ligada al derecho a no declarar contra sí mismo) y los derechos de defensa (el derecho a no declarar contra sí mismo es manifestación pasiva del derecho fundamental de defensa): «1. Todo acusado se presume inocente hasta que su culpabilidad haya sido legalmente declarada./ 2. Se garantiza a todo acusado el respeto de los derechos de la defensa».

Señala RUIZ-JARABO (2002) que la referida Carta «se centra en el catálogo de los derechos fundamentales comunes en el espacio europeo y renuncia a cualquier ordenancismo jurisdiccional que no le correspondía ejercer»; *vid.* de dicho autor «La Carta de Derechos Fundamentales de la Unión Europea y su renuncia a regular la competencia de los tribunales Comunitario y de Derechos Humanos: ¿Virtud o defecto?», *Noticias de la Unión Europea*, CISS, núm. 207, 2002, págs. 9 y ss. —el texto transcrito lo hemos tomado de la pág. 10—.

<sup>653</sup> Según el profesor RODRÍGUEZ BEREJO (2002), aunque la Carta no se ha incorporado formalmente al Tratado de la Unión tiene una relevancia jurídica innegable; dicho documento fija los criterios que permiten valorar si la actuación de todos los poderes públicos en el ámbito de la Unión es o no legítima. A juicio de este autor, la Carta llegará a tener carácter obligatorio a través de su interpretación por el Tribunal de Luxemburgo, en tanto que

pea al Convenio Europeo para la Protección de los Derechos Humanos». Hemos de referirnos también al Proyecto de Tratado por el que se instituye una Constitución para Europa<sup>654</sup>. Dentro de la Parte I, Título II («De los derechos fundamentales y la ciudadanía de la Unión»), el artículo 7 («Derechos fundamentales») dice:

«1. La Unión reconoce los derechos, libertades y principios enunciados en la Carta de los Derechos Fundamentales que constituye la parte II de la Constitución.

2. La Unión procurará adherirse al Convenio Europeo para la Protección de los Derechos Humanos y de las Libertades Fundamentales.

Dicha adhesión no afectará a las competencias de la Unión que se definen en la Constitución.

3. Los derechos fundamentales que garantiza el Convenio Europeo para la Protección de los Derechos Humanos y de las Libertades Fundamentales y los que son fruto de las tradiciones constitucionales comunes a los Estados miembros forman parte del Derecho de la Unión como principios generales.»

Por lo que respecta, concretamente, a los derechos objeto de estudio en este trabajo, queremos recoger aquí el contenido del artículo II-48 («Presunción de inocencia y derechos de la defensa») –Parte II (Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión), Título VI (Justicia)–:

«1. Todo acusado se presume inocente hasta que su culpabilidad haya sido legalmente declarada.

2. Se garantiza a todo acusado el respeto de los derechos de la defensa.»

Se ha dicho que la adhesión de la Comunidad al Convenio Europeo de Derechos Humanos «proporcionaría mayor claridad en cuanto a los derechos protegidos y su contenido», esto es, que «contribuiría a una mayor seguridad jurídica»<sup>655</sup>. Pero en su Dictamen 2/94, de 28 de marzo de 1996, el Tribunal de Justicia rechazaba una posible adhesión al Convenio, aduciendo un cambio sustancial en el régimen comunitario de protección de los derechos humanos. «Una modificación semejante (...) –dice el pfo. 35 de este Dictamen– cuyas implicaciones institucionales serían (...) fundamentales tanto para la Comunidad como para los Estados miembros, tendría una envergadura constitucional y sobrepasaría pues, por su naturaleza, los límites del artículo 235. Dicha modificación únicamente puede realizarse a través de una modificación del Tratado»<sup>656</sup>. Insistimos, sin embargo, en

---

expresión y síntesis de los principios generales del Derecho comunitario (el profesor coincide en este punto con el Comisario Vitorino). Vid. RODRÍGUEZ BEREJO, A., *El valor jurídico de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea después del tratado de Niza*, Universidad de Castilla-La Mancha – Gabinete del Rector, Ciudad Real, 2002, págs. 60-61; y de fecha anterior, CARRILLO SALCEDO, J.A., «Notas sobre el significado político y jurídico de la Carta de Derechos Fundamentales de la Unión Europea», *Revista de Derecho Comunitario Europeo*, 9, 2001, págs. 7 y ss.

<sup>654</sup> Adoptado por consenso por la Convención Europea el 13 de junio y el 10 de julio de 2003, Presentado al Presidente del Consejo Europeo en Roma –18 de julio de 2003–, (2003/C 169/01).

<sup>655</sup> Se ha pronunciado en este sentido FERNÁNDEZ SOLA, para quien la adhesión permitiría, además, «reforzar considerablemente la personalidad internacional de la Comunidad europea» (vid. de esta autora «La adhesión de la Comunidad Europea al Convenio Europeo de Salvaguarda de los Derechos Humanos y de las Libertades Fundamentales. Comentario al Dictamen 2/94 del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas», *Noticias de la Unión Europea*, CISS, núm. 144, 1997, pág. 45).

<sup>656</sup> Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, Recopilación de la Jurisprudencia del Tribunal de Justicia y del Tribunal de Primera Instancia, Parte I, vol. 1996-3, Oficina de publicaciones oficiales de las Comunidades Europeas, Luxemburgo, pág. 1789.

que, según el referido artículo 7 del Proyecto de Constitución, «la Unión procurará adherirse al Convenio Europeo para la Protección de los Derechos Humanos y de las Libertades Fundamentales».

El Convenio, y en concreto la interpretación dada al mismo por el Tribunal de Estrasburgo, ha desempeñado un importante papel en la protección de los derechos humanos llevada a cabo por el Tribunal de Luxemburgo<sup>657</sup>; papel que ha tenido su reflejo en la previsión del artículo F, apartado 2, del Tratado de la Unión<sup>658</sup>, hoy recogida en el artículo 6.2 de la versión consolidada del mismo («La Unión respetará los derechos fundamentales tal y como se garantizan en el Convenio Europeo para la Protección de los Derechos Humanos y de las Libertades Fundamentales firmado en Roma el 4 de noviembre de 1950, y tal y como resultan de las tradiciones constitucionales comunes a los Estados miembros como principios generales del Derecho comunitario») y en la previsión del Tratado de Amsterdam<sup>659</sup> que actualmente recoge el artículo 46, letra d), de la versión consolidada del Tratado de la Unión (en virtud de este precepto, la competencia del Tribunal de Justicia se extiende a lo dispuesto en el artículo 6, apartado 2, «con respecto a la actuación de las instituciones, en la medida en que el Tribunal de Justicia sea competente con arreglo a los Tratados constitutivos de las Comunidades Europeas y al presente Tratado»)<sup>660</sup>.

---

<sup>657</sup> «(...) la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas en materia de derechos humanos pone de relieve que el Tribunal comunitario ha procurado una especial atención a observar y atenerse a la jurisprudencia del Tribunal de Estrasburgo. Y si bien no existen en la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas menciones o citas expresas de decisiones judiciales del Tribunal Europeo de Derechos Humanos, el hecho cierto es que esta última jurisprudencia es sistemáticamente consultada (...)» –RODRÍGUEZ IGLESIAS, G.C.; VALLE GÁLVEZ, A., «El Derecho comunitario y las relaciones entre el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, el Tribunal Europeo de Derechos Humanos y los Tribunales Constitucionales nacionales», *Revista de Derecho Comunitario Europeo*, 2, Vol. I, 1997, pág. 341–.

<sup>658</sup> Este Tratado entró en vigor el 1 de noviembre de 1993.

<sup>659</sup> Este Tratado entró en vigor el 1 de mayo de 1999.

<sup>660</sup> Ha de quedar claro que ni el Convenio de Roma, y en general los tratados internacionales sobre derechos humanos, ni las tradiciones constitucionales comunes de los Estados miembros vinculan stricto sensu al Tribunal de Luxemburgo. Resultan muy interesantes las reflexiones de ALONSO GARCÍA al respecto:

«La utilización por el Tribunal de Justicia de estos instrumentos como fuente de inspiración tuvo su reflejo en el artículo F.2 del Tratado de la Unión Europea, que nada añadió a la situación previa (en el sentido de dotarles de un mayor carácter vinculante en Luxemburgo) entre otras razones porque dicho artículo F fue expresamente excluido, en virtud del artículo L, del radio jurisdiccional del Tribunal de Justicia (de hecho, en su dictamen 2/94 [...] el Tribunal, tras traer a colación el art. F.2, insistió en la naturaleza “inspiradora” de los instrumentos a que nos venimos refiriendo).

El Tratado de Amsterdam por su parte, ha eliminado la mencionada limitación del ámbito jurisdiccional del Tribunal (art. 46, ap. d, de la versión consolidada del Tratado de la Unión), lo que podría entenderse como una mayor restricción simbólica del margen de maniobra del Tribunal de Justicia a la hora de manejar el Convenio Europeo de Derechos Humanos, incluida la interpretación del mismo por el Tribunal Europeo de Derechos Humanos (y ello pese a estar en todo caso excluida la jurisdicción revisora de Estrasburgo, la cual exigiría [...] una reforma del Tratado de la Comunidad Europea respaldando la adhesión formal de la Comunidad al Convenio Europeo). Aunque también cabría sostener que, asumido en todo caso que en nada ha variado el *status* del Convenio en cuanto fuente meramente inspiradora, tampoco se ha pretendido incidir en el tradicional margen de maniobra que en su utilización se ha venido autorreconociendo el Tribunal de Justicia, pues el texto del artículo F.2, que ha permanecido inalterado tras la reforma de Amsterdam se refiere al respeto por la Unión del Convenio y de las tradiciones constitucionales nacionales “como principios generales del Derecho Comunitario”, puntualización que parece respaldar el mencionado margen de maniobra a los efectos de su adaptación a las características específicas del sistema jurídico comunitario y que, pese a haberse barajado su supresión a lo largo de la Conferencia Intergu-

Hemos de insistir en que, con anterioridad a estas previsiones convencionales, el Tribunal de Luxemburgo venía pronunciándose sobre derechos fundamentales consagrados en el Convenio Europeo no reconocidos expresamente en el Derecho comunitario. Nada había que objetar al respecto. Por un lado, hemos de tener presente que el marcado carácter económico, social y profesional de la Unión Europea no ha determinado una separación tajante entre la esfera de los derechos económicos y sociales, y la esfera de los derechos civiles y políticos<sup>661</sup>; derechos, éstos últimos, a los que podemos denominar libertades «tradicionales» o «clásicas»<sup>662</sup>, muchas de ellas históricamente no contempladas con carácter expreso en la normativa comunitaria. Por otro lado, tampoco hay que olvidar que estos derechos tradicionales o clásicos, y concretamente el que nos ocupa en estas páginas, el derecho a no declarar contra sí mismo, no se restringen al ámbito del Convenio de Roma, sino que constituyen principios generales del Derecho, y que como tales han vinculado al Tribunal de Justicia comunitario<sup>663</sup>. Considérese al respecto que, en el Proyecto de Constitución europea, el referido artículo 7, apartado 3, dice que los derechos fundamentales que garantiza el Convenio de Roma, y los que son fruto de las tradiciones constitucionales comunes de los Estados de la Unión «forman parte del Derecho de la Unión como principios generales».

ALONSO GARCÍA ha destacado la importancia que tienen en la esfera interna los pronunciamientos del Tribunal de Luxemburgo relativos a derechos humanos<sup>664</sup>; marcan unos patrones por debajo de los cuales resulta «poco probable» que vayan a operar los Estados, incluso en ámbitos no conectados directamente con el Derecho comunitario<sup>665</sup>. «En

---

bernamental (concretamente, en el proyecto elaborado en Dublín II y en documentos posteriores: CONF/3945/96 y CONF/3818/97), se ha mantenido, como señalaba, tras el Tratado de Ámsterdam.»

Cfr. ALONSO GARCÍA, R., *Derecho comunitario y derechos nacionales. Autonomía, integración e interacción*, Abeledo-Perrot, Buenos Aires, 1999, nota núm. 79, págs. 171-172.

<sup>661</sup> Vid. en este sentido Cour eur. D.H., *Arrêt Airey c. Irlande* du 9 octobre 1979, série A, n.º 32, § 26 (trad. LÓPEZ GARRIDO, D. –Dir.–, *Tribunal Europeo de Derechos Humanos 25 años de Jurisprudencia 1959-1983*, op. cit., pág. 572).

<sup>662</sup> CARRILLO SALCEDO ha utilizado esta terminología en «La protección de los derechos humanos en las Comunidades Europeas», GARCÍA DE ENTERRÍA, E.; GONZÁLEZ CAMPOS, J.D.; MUÑOZ MACHADO, S. (Dir.), *Tratado de Derecho Comunitario Europeo (Estudio sistemático desde el Derecho español)*, Tomo II, Civitas, Madrid, 1986 (vid. pág. 24).

<sup>663</sup> En 1997, FERNÁNDEZ SOLA invoca los principios generales del derecho para fundamentar que la aplicación, por parte del Tribunal comunitario, de los derechos fundamentales consagrados en el Convenio Europeo, reviste carácter obligatorio (vid. de esta autora «La adhesión de la Comunidad Europea al Convenio Europeo de Salvaguarda de los Derechos Humanos y de las Libertades Fundamentales. Comentario al Dictamen 2/94 del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas», op. cit., pág. 54).

<sup>664</sup> Vid. de este autor *Derecho comunitario y derechos nacionales. Autonomía, integración e interacción*, op. cit., págs. 196 y ss. (de aquí hemos tomado los textos transcritos). Nos remitimos también a la obra de este mismo jurista *Derecho Comunitario. Sistema Constitucional y Administrativo de la Comunidad Europea*, Editorial Centro de Estudios Ramón Areces, Madrid, 1994, págs. 662 y ss.

<sup>665</sup> «Valga a título de ejemplo –nos dice ALONSO GARCÍA– la expansión que el principio de confianza legítima, arraigado en los derechos alemán y holandés, y a partir de ahí asumido por el Tribunal de Justicia como propio del Derecho Comunitario, ha tenido en ordenamientos, como el español o el francés, en los que su incidencia era escasa; expansión que ha tenido lugar en áreas por completo desconectadas del Derecho Comunitario (vid. a este respecto las decisiones del Tribunal Administrativo de Estrasburgo –especialmente la opinión del Comisario del Gobierno– de 8-XII-1994 –Req. 931085, publicada en *Actualité Juridique Droit Administratif* 1995, 555– y del Tribunal Supremo

el caso español –afirma dicho autor–, esta tendencia está rodeada incluso de un clima imperativo, desde una perspectiva puramente interna, en lo que respecta a la interpretación de los derechos fundamentales consagrados en el Texto Constitucional, cualquiera que sea el contexto, ya comunitario o exclusivamente nacional, en el que sean invocados: «Las normas relativas a los derechos fundamentales y a las libertades que la Constitución reconoce –establece el artículo 10.2, CE– se interpretarán de conformidad con la Declaración Universal de Derechos Humanos y los tratados y acuerdos internacionales sobre las mismas materias ratificados por España». Nos recuerda ALONSO GARCÍA que, en su Sentencia 64/1991, de 22 de marzo, el Tribunal Constitucional ha reconocido que las normas y los principios del Derecho Comunitario «podrían llegar a tener, en su caso, el valor interpretativo que a los Tratados internacionales asigna el artículo 10.2»<sup>666</sup>.

A la luz de estas consideraciones, hemos de afirmar que la doctrina del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas sobre el derecho a no autoinculparse en sus paradigmáticas Sentencias *Orkem*<sup>667</sup> y *Solvay*<sup>668</sup>, ambas de 1989, no es en modo alguno desdeñable. De ellas nos ocuparemos, brevemente, a continuación<sup>669</sup>.

La Sentencia *Orkem* resuelve el recurso interpuesto frente a la Decisión IV/31.866, de 9 de noviembre de 1987; en ella, la Comisión de las Comunidades Europeas requería a la empresa «CdF Chimie» (luego «Orkem») determinada información relativa al sector de los termoplásticos<sup>670</sup>. La demandante (en un principio «CdF Chimie») pretende que se

---

español de 7-X-1991 –*Aranzadi*, nro. 7520–), hasta el punto, en el caso español, de haber quedado recientemente positivizado en la ley 4/1999, de modificación de la ley 30/1992, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común (cuya Exposición de Motivos destaca la incorporación –en el art. 3º, dedicado a los principios generales que deben presidir con carácter general la actuación de las administraciones públicas– del mencionado principio, “bien conocido en el derecho procedimental administrativo europeo”).»

<sup>666</sup> El texto entrecorillado pertenece al Fundamento Jurídico 4.º de la citada Sentencia.

<sup>667</sup> Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, Sentencia de 18 de octubre de 1989, asunto 374/87, *Orkem contra Comisión de las Comunidades Europeas*, Recopilación de la Jurisprudencia del Tribunal, vol. 1989-9, Oficina de publicaciones oficiales de las Comunidades Europeas, Luxemburgo, págs. 3343 y ss.

<sup>668</sup> Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, Sentencia de 18 de octubre de 1989, asunto 27/88, *Solvay & Cie contra Comisión de las Comunidades Europeas*, Recopilación de la Jurisprudencia del Tribunal, vol. 1989-9, Oficina de publicaciones oficiales de las Comunidades Europeas, Luxemburgo, págs. 3357-3358.

<sup>669</sup> Alude a la Sentencia *Orkem* en relación con el «principio de no auto-incriminarse el sujeto en el campo de la fiscalidad», el argentino Vicente Óscar DÍAZ, en su trabajo «Conceptos idóneos para conocer cómo debe desarrollar su actividad la Inspección tributaria dentro del marco legal y derecho y acciones de los contribuyentes por ante la violación del tal precepto. Principios de supervivencia del administrado», en ASOREY, R. O. (Dir.), *Protección constitucional de los contribuyentes*, Ediciones de la Universidad Católica Argentina (EDUCA), Marcial Pons, Madrid, 2000, pág. 146.

<sup>670</sup> El entonces vigente Reglamento del Consejo núm. 17, de 6 de febrero de 1962 (derogado –con una excepción– por el artículo 43 del Reglamento del Consejo núm. 1/2003, de 16 de diciembre de 2002, relativo a la aplicación de las normas sobre competencia previstas en los artículos 81 y 82 del Tratado), en su artículo 11, apartado 1, otorgaba a la Comisión la facultad de «recabar todas las informaciones que considere necesarias de los Gobiernos y autoridades competentes de los Estados miembros, así como de las empresas y asociaciones de empresas», con el fin de velar por la observancia de las normas de competencia en el mercado común (*vid.* también los apartados 2-4 del citado artículo 11). En caso de no lograr la colaboración (la empresa o asociación de empresas no aporta en el plazo fijado la información requerida, o lo hace de forma incompleta), el apartado 5 de este mismo artículo le autorizaba a dictar una decisión al efecto, en la que se precisarían los datos solicitados, el plazo en que habrían de suministrarse, y las sanciones previstas para el incumplimiento de esta obligación; también incluiría un pie de recurso (*vid.* asimismo el apartado 6 de dicho artículo).



anule esta Decisión, alegando, entre otros motivos, la violación de su derecho a no declarar contra sí misma<sup>671</sup>.

En la Sentencia *Solvay*, el Tribunal se pronuncia sobre un supuesto muy similar. También en este caso la Comisión de las Comunidades Europeas requería cierta información en materia de termoplásticos, y la empresa demandante («Solvay») pretendía que se anulase la decisión adoptada al efecto<sup>672</sup>.

De acuerdo con el artículo 14 del citado Reglamento, la Comisión cuenta además con otro mecanismo: «podrá proceder a cuantas verificaciones considere necesarias en las empresas y las asociaciones de empresas»; se prevén para la Comisión las siguientes facultades: «a) controlar los libros y demás documentos profesionales; b) hacer copias o extractos de los libros y documentos profesionales; c) pedir en las dependencias correspondientes explicaciones verbales; d) acceder a los locales, terrenos y medios de transporte de las empresas» (apartado 1 del mencionado artículo 14). Este mecanismo se inicia, bien presentando a la empresa o grupo de empresas de que se trate un «mandato escrito» (apartado 2) —«simple verificación» (GOLDMAN, B.; LYON-CAEN A., *Derecho Comercial Europeo*, Fundación Española de Arbitraje [colaboración], Gráficas Joaquín Morales, Madrid, 1984, pág. 517)—; o bien en virtud de una decisión (apartados 3 y 4). *Vid.* también los apartados 5 y 6 del citado artículo 14.

(*Vid.* en la actualidad el Capítulo V —«Poderes de Investigación»— del citado Reglamento del Consejo núm. 1/2003, de 16 de diciembre de 2002.)

<sup>671</sup> En el transcurso de una investigación relativa a la presunta existencia de prácticas contrarias a la libre competencia en el sector de los termoplásticos, la Comisión acuerda que «CdF Chimie» (más tarde «Orkem») se someta a verificación para determinar su hipotética participación en este tipo de prácticas; y así, de conformidad con el artículo 14.3 del Reglamento del Consejo núm. 17, aprueba la Decisión de 15 de enero de 1987. «Dicha verificación se llevó a cabo en el domicilio social de CdF Chimie EP». Posteriormente, el 9 de abril de 1987, de conformidad con el artículo 11 del citado Reglamento 17, la Comisión dirige a «CdF Chimie» una solicitud de información sobre algunos documentos recogidos en el curso de la verificación; pero sólo obtiene una respuesta parcial: la empresa alega que no le es posible satisfacer el requerimiento por lo que respecta a uno de esos documentos. La Comisión, en virtud del 11.5 del Reglamento 17, adopta una decisión el 2 de julio de 1987: requiere a la empresa para que, en un plazo de tres semanas, facilite los datos que hasta el momento no ha aportado. «CdF Chimie», por su parte, insiste en la imposibilidad de responder a las preguntas que se le formulan. Así las cosas, el 23 de agosto de 1987, la Comisión se dirige nuevamente a la empresa sobre la misma base normativa (artículo 11.5 del Reglamento 17), para solicitar información sobre los siguientes extremos: las reuniones de productores; los precios de objetivo o precios mínimos; las cuotas, objetivos o repartos entre los productores de polietileno de baja densidad (PEBD); el intercambio de información sobre este material; y las ventas y el volumen de negocios. «CdF Chimie» se limita a manifestar sus reservas sobre la mencionada solicitud («según ella constituía un procedimiento inculpatario inquisitivo»), y el 9 de noviembre de 1987 la Comisión adopta, de nuevo *ex* artículo 11.5, la Decisión IV/31.866: concedía a la empresa un plazo de dos semanas para responder a las preguntas formuladas en el último requerimiento sobre los extremos que hemos apuntado. «CdF Chimie» acude al Tribunal de Justicia de las Comunidades el 16 de diciembre de 1987, para que anule esta Decisión. *Vid.* Informe para la vista presentado en el asunto 374/87, *Orkem contra Comisión de las Comunidades Europeas*, Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, Recopilación de la Jurisprudencia de Tribunal, vol. 1989-9, Oficina de publicaciones oficiales de las Comunidades Europeas, Luxemburgo, págs. 3285 y ss.

<sup>672</sup> El abogado general sr. Marco DARMON pone de manifiesto muy gráficamente la similitud entre ambos supuestos:

«(...) la empresa Solvay solicita, asimismo con arreglo al artículo 173 del Tratado CEE, la anulación de una decisión de la Comisión de 24 de noviembre de 1987 mediante la que se le solicitó, en aplicación de la misma disposición del Reglamento n.º 17 [artículo 11.5], que facilitase ciertas informaciones. La decisión también se relacionaba con la investigación de la Comisión en el sector de los termoplásticos, pero, esta vez, en lo relativo al polivinilo clorido [PVC] (...), producto fabricado y distribuido en la CEE por Solvay, entre otras empresas.»

*Vid.* Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, asunto 374/87, *Orkem contra Comisión de las Comunidades Europeas*, Conclusiones del abogado general sr. MARCO DARMON, presentadas el 18 de mayo de 1989, Recopilación de la Jurisprudencia del Tribunal, vol. 1989-9, Oficina de publicaciones oficiales de las Comunidades Europeas, Luxemburgo, § 2, pág. 3301. En la publicación sumaria del asunto 27/88, *Solvay & Cie contra Comisión de las Comunidades Europeas*, hay una remisión a estas Conclusiones (*vid.* pág. 3356, también del citado vol. 1989-9).

Los fundamentos jurídicos de la Sentencia *Solvay* no difieren de los de la Sentencia *Orkem*; y es que existe «muy amplia analogía» entre los motivos de anulación que alegan las demandantes<sup>673</sup>. Puesto que coinciden los fundamentos jurídicos de ambos pronunciamientos, no aparecen transcritos en la Sentencia *Solvay*<sup>674</sup>. Pues bien, el párrafo 33 de la Sentencia *Orkem* tiene para nosotros una importancia decisiva; y como decimos, su doctrina se refiere también al asunto *Solvay & Cie contra Comisión de las Comunidades Europeas*. A juicio del Tribunal, debe evitarse que el derecho de defensa quede «irremediabilmente dañado en los procedimientos de investigación previa, que puedan tener un carácter determinante para la constitución de pruebas de carácter ilegal de conductas de las empresas susceptibles de generar la responsabilidad de éstas». En un sentido análogo se había pronunciado este mismo Tribunal poco tiempo antes en el asunto *Hoechst A.G. contra Comisión de las Comunidades Europeas*<sup>675</sup>. «Por consiguiente –continúa el párrafo 33–, si bien algunas manifestaciones del derecho de defensa afectan únicamente a los procedimientos contradictorios que siguen a una comunicación de los cargos imputados, otras deben ser respetadas ya en la fase de investigación previa»<sup>676</sup>.

Esta última afirmación es fundamental. Ya hemos visto que no se ha terminado con el problema de la virtualidad sancionadora de las actuaciones inspectoras de comprobación e investigación. Así pues, continuarán planteándose supuestos análogos al contemplado en estos pronunciamientos del Tribunal comunitario; los datos suministrados bajo coacción por el sujeto inspeccionado pueden seguir fundamentando la imposición de sanciones tributarias. La postura del Tribunal de Luxemburgo en estas Sentencias, cuya doctrina se ha

<sup>673</sup> Vid. Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, asunto 374/87, *Orkem contra Comisión de las Comunidades Europeas*, Conclusiones del abogado general sr. Marco DARMON, presentadas el 18 de mayo de 1989 Recopilación de la Jurisprudencia del Tribunal, vol. 1989-9, Oficina de publicaciones oficiales de las Comunidades Europeas, Luxemburgo, § 3, pág. 3302.

<sup>674</sup> Vid. Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, Sentencia de 18 de octubre de 1989, asunto 27/88, *Solvay & Cie contra Comisión de las Comunidades Europeas*, Sumario de la Sentencia, Recopilación de la Jurisprudencia del Tribunal, vol. 1989-9, Oficina de publicaciones oficiales de las Comunidades Europeas, Luxemburgo, pág. 3356 (último párrafo).

<sup>675</sup> Vid. Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, Sentencia de 21 de septiembre de 1989, asuntos acumulados 46/87 y 227/88, *Hoechst A.G. contra Comisión de las Comunidades Europeas*, Recopilación de la Jurisprudencia del Tribunal, vol. 1989-8, Oficina de publicaciones oficiales de las Comunidades Europeas, Luxemburgo, § 15, pág. 2923.

<sup>676</sup> Por su interés, reproducimos íntegramente a continuación el pfo. 33 de la Sentencia *Orkem* (Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, Recopilación de la Jurisprudencia del Tribunal, vol. 1989-9, Oficina de publicaciones oficiales de las Comunidades Europeas, Luxemburgo, pág. 3351):

«A este respecto [de acuerdo con el pfo. 32, procede examinar si resultan necesarias ciertas limitaciones a las facultades de la Comisión de las Comunidades durante la indagación preliminar, con el fin de garantizar el respeto al derecho de defensa], este Tribunal de Justicia ha declarado recientemente, en la sentencia de 21 de septiembre de 1989 (*Hoechst contra Comisión*, asuntos acumulados 46/87 y 227/88, Rec. 1989, p. 2859, apartado 15), que si bien es cierto que el derecho de defensa debe ser respetado en los procedimientos administrativos que pueden dar lugar a una sanción, ha de evitarse, al mismo tiempo, que el mencionado derecho quede irremediabilmente dañado en los procedimientos de investigación previa, que puedan tener un carácter determinante para la constitución de pruebas de carácter ilegal de conductas de las empresas susceptibles de generar la responsabilidad de éstas. Por consiguiente, si bien algunas manifestaciones del derecho de defensa afectan únicamente a los procedimientos contradictorios que siguen a una comunicación de los cargos imputados, otras deben ser respetadas ya en la fase de investigación previa.»

reiterado en los últimos tiempos<sup>677</sup>, refuerza la necesidad de encontrar una solución real y efectiva a este problema. En definitiva, estos tres pronunciamientos del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas apoyan la propuesta que recogemos en este trabajo sobre el modo en que se han de articular las relaciones entre el procedimiento inspector y el procedimiento sancionador<sup>678</sup>.

A la vista de tales pronunciamientos, resulta claro, asimismo, que el contraste y la averiguación inspectores desarrollados en el seno de la fase preprocesal han de respetar escrupulosamente el derecho de los obligados tributarios a no autoincriminarse; la eventual trascendencia sancionadora o penal de dichas actuaciones así lo exige.

---

<sup>677</sup> En el pfo. 732 de la Sentencia del Tribunal de Primera Instancia comunitario de 15 de marzo de 2000, que resuelve varios asuntos acumulados, relativos diferentes empresas, entre ellas ASLAND, S.A., enfrentadas con la Comisión de las Comunidades Europeas, leemos:

“Procede recordar que la Comisión no puede imponer a una parte implicada en un procedimiento de declaración de infracción del artículo 85, apartado 1, y/o del artículo 86 del Tratado «la obligación de dar respuestas que impliquen admitir la existencia de una infracción cuya prueba incumbe a la Comisión» (sentencia del Tribunal de Justicia de 18 de octubre de 1989, Orkem/Comisión, 374/87, Rec. p. 3283, apartado 35; sentencia del Tribunal de Primera Instancia de 8 de marzo de 1995, Société générale/Comisión, T-34/93, Rec. p. II-545, apartado 74; véase, por analogía, la sentencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos de 25 de febrero de 1993, Funke, serie A, n.  256-A, p. 22).”

Cfr. Sentencia del Tribunal de Primera Instancia (Sala Cuarta ampliada) de 15 de marzo de 2000, varios asuntos acumulados, *Cimentieros CBR y otros contra Comisión de las Comunidades Europeas*, Recopilación de la Jurisprudencia del Tribunal de Justicia y del Tribunal de Primera Instancia, Parte II, vol. 2000-3 (B), Oficina de publicaciones oficiales de las Comunidades Europeas, Luxemburgo, pág. II-704.

*Vid.* también de este mismo Tribunal de Primera Instancia (Sala Primera ampliada) de 20 de febrero de 2001, *Mannesmannr hren-Werke AG contra Comisión de las Comunidades Europeas*, Recopilación de la Jurisprudencia del Tribunal de Justicia y del Tribunal de Primera Instancia, Parte II, vol. 2001-1/2, Oficina de publicaciones oficiales de las Comunidades Europeas, Luxemburgo, págs. II-732 y ss. Nos remitimos, asimismo, a la Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 15 de octubre de 2002, que resuelve los recursos de casación interpuestos contra la Sentencia del Tribunal de Primera Instancia de 20 de abril de 1999, *Limburgse Vinyl Maatschappij y otros contra Comisión de las Comunidades Europeas* –*vid.* la citada Sentencia de 1999 en Recopilación de la Jurisprudencia del Tribunal de Justicia y del Tribunal de Primera Instancia, Parte II, vol. 1999-3/4 (B), Oficina de publicaciones oficiales de las Comunidades Europeas, Luxemburgo, págs. II-931 y ss.–.

<sup>678</sup> Para SUAY RINCÓN, aunque los órganos jurisdiccionales de nuestra nación no hayan llegado tan lejos como el Tribunal de Justicia comunitario, «debe tenerse presente un matiz muy importante: lo que, en todo caso, ha sido legitimado es el establecimiento por el legislador de las cláusulas generales que imponen el deber de colaboración»; ahora bien, «aceptar la validez general de tales cláusulas no significa (...) que dicho deber pueda exigirse siempre, en todo momento y circunstancia, de una forma indiscriminada» (*vid.* SUAY RINCÓN, J., «La discutible vigencia de los principios de imparcialidad y de contradicción en el procedimiento administrativo sancionador», *op. cit.*, pág. 181 y ss.).

## BIBLIOGRAFÍA

- AGUADO I CUDOLÀ, V., *La presunción de certeza en el Derecho administrativo sancionador*, Generalitat de Catalunya – Cívitas, Madrid, 1994.
- AGUALLO AVILÉS, A., Comentario «El contribuyente ante la Hacienda Pública en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional», LASARTE ÁLVAREZ, J.; RAMÍREZ GÓMEZ, S.; AGUALLO AVILÉS, A., *Jurisprudencia del Tribunal Constitucional en materia financiera y tributaria (1981-1989)*. Sentencias, Autos y Comentarios, Tecnos, Madrid, 1990.
- «Interés fiscal y Estatuto del contribuyente», *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 80, 1993.
- «La necesidad de un análisis constitucional del Derecho financiero. Hacia un *Derecho financiero constitucional*», *Revista Española de Derecho Financiero*, núms. 109-110, 2001.
- «Aproximación al contenido constitucional de los derechos a la intimidad y a no autoincriminarse: una interpretación constitucional de las SSTC 110/1984 y 76/1990», *Quincena Fiscal*, núms. 21-22, 2003.
- AGUALLO AVILÉS, A.; GARCÍA BERRO, F., «Deber de colaborar con la Administración Tributaria y derecho a no autoincriminarse: un conflicto aparente», AA.VV., *El Asesor Fiscal ante el nuevo siglo*, Asociación Española de Asesores Fiscales, Madrid, 2000.
- AGULLÓ AGÜERO, A., «La responsabilidad civil derivada del delito», COBO DEL ROSAL, M.; BAJO FERNÁNDEZ, M., *Comentarios a la Legislación Penal*, Tomo III, *Delitos e Infracciones de Contrabando*, EDERSA, Madrid, 1984.
- ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C., «La prueba en el procedimiento de inspección y la estimación indirecta de bases (I y II)», *Carta Tributaria Monografías*, núms. 59 y 60 (respectivamente), 1987.
- «El delito tributario como delito autónomo», *Revista Técnica Tributaria*, núm. 24, 1994.
- «Las garantías jurídicas del contribuyente», *Crónica Tributaria*, núm. 69, 1994.
- ALONSO FERNÁNDEZ, F., «El procedimiento de inspección de los tributos en caso de delitos contra la Hacienda Pública: algunas cuestiones dudosas», *Impuestos-II*, 1989.
- «La interpretación del Derecho sancionador tributario a la luz de la doctrina del Tribunal Constitucional», *Tribuna Fiscal*, núm. 3, Suplemento especial, 1991.
- «La Ley 25/1995, de 20 de julio, de modificación parcial de la Ley General Tributaria: reflexiones sobre la reforma del régimen sancionador tributario», *Impuestos-I*, 1997.
- ALONSO GARCÍA, E., «El artículo 24.1 de la Constitución en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional: problemas generales y acceso a los tribunales», MARTÍN-RETORTILLO, S.

- (Coord.), *Estudios sobre la Constitución Española. Homenaje al profesor Eduardo García de Enterría*, Tomo II, *De los derechos y deberes fundamentales*, Cívitas, Madrid, 1991.
- ALONSO GARCÍA, R., *Derecho comunitario y derechos nacionales. Autonomía, integración e interacción*, Abeledo-Perrot, Buenos Aires, 1999.
- ALONSO GONZÁLEZ, L.M., *Jurisprudencia Constitucional Tributaria*, Instituto de Estudios Fiscales – Marcial Pons, Madrid, 1993.
- «El derecho a no autoincluirse en el seno del procedimiento sancionador tributario en su tramitación abreviada», *Revista de Contabilidad y Tributación*, Centro de Estudios Financieros, núm. 237, 2002.
  - «Análisis y valoración del tipo infractor en el delito fiscal y en la infracción tributaria grave», *Quincena Fiscal*, núm. 5, 2003.
- ALONSO MURILLO, F., Comentario al artículo 20 de la Ley 1/1998, AA.VV., *Comentarios a la Ley de Derechos y Garantías de los contribuyentes*, McGraw-Hill, Madrid, 1998.
- «Razones y sinrazones de las especialidades de los procedimientos tributarios de revisión de oficio», *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 115, 2002.
- ÁLVAREZ OSSORIO MICHEO, F., «Perfecciones e imperfecciones en el Protocolo 11 al Convenio Europeo de Derechos Humanos y otros comentarios a propósito de su entrada en vigor (1-XI-1998)», *Revista Española de Derecho Constitucional*, núm. 56, 1999.
- ANEIROS PEREIRA, J., «El derecho a no declarar contra sí mismo y a no confesarse culpable a la luz de la jurisprudencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos», *Quincena Fiscal*, núm. 17, 2002.
- ANÍBARRO PÉREZ, S., «La tramitación abreviada del procedimiento sancionador tributario a la luz de la separación de los procedimientos de liquidación y de imposición de sanciones», *Revista de Información Fiscal*, núm. 33, 1999.
- «La separación de los procedimientos tributarios de comprobación y de imposición de sanciones: cuestiones pendientes», *Crónica Tributaria*, núm. 104, 2002.
- APARICIO PÉREZ, A., «Los delitos de defraudación tributaria en el nuevo Código Penal. Artículos 305 a 307 de la Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre», *Impuestos-II*, 1996.
- APARICIO PÉREZ, J., «Algunas consideraciones sobre el delito fiscal», *Crónica Tributaria*, núm. 60, 1989.
- «La jurisprudencia y la aplicación del delito fiscal; la responsabilidad civil y los incrementos no justificados de patrimonio», *Impuestos-I*, 1990.
  - *La lucha contra el fraude fiscal en U.S.A.: Los Agentes Especiales*, Ibídem, Madrid, 1993.
  - *El Delito Fiscal a través de la Jurisprudencia*, Aranzadi, Pamplona, 1997.
- ARAGONÉS BELTRÁN, E., «Incidencia de la Ley 30/1992 en el procedimiento de recaudación», PONT MESTRES, M. (Coord.), *Incidencia en los procedimientos tributarios de la Ley 30/1992 de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedi-*

- miento Administrativo Común (XIII Jornada anual de estudio de la Fundación «A. Lancuentra»), Marcial Pons, Madrid, 1995.
- ARANGÜENA FANEGO, C., «Aspectos fundamentales de la reforma del procedimiento abreviado por Ley 38/2002, de 24 de octubre (I)», *Actualidad Penal*, 2003-2.
- ARGILÉS Y GARCÉS DE MARCILLA, J.L., «El delito fiscal», *Crónica Tributaria*, núm. 25, 1978.
- *El delito fiscal: una perspectiva tributaria*, Tesis doctoral (inédita) dirigida por BAYONA DE PEROGORDO, J.J., Universidad de Alicante, 1982.
- «Los principios de aplicación de las infracciones tributarias: posiciones jurisprudenciales», *Crónica Tributaria*, núm. 53, 1985.
- «El procedimiento inspector y la Ley de Derechos y Garantías del Contribuyente (Primera Parte)», *Gaceta Fiscal*, núm. 181, 1999.
- «Procedimiento sancionador tributario (2ª parte)», *Gaceta Fiscal*, núm. 191, 2000.
- ARIAS VELASCO, J., *Procedimientos tributarios*, Marcial Pons, Madrid, 1991.
- «El expediente distinto e independiente o los mismos perros con distintos collares (fábula)», *Quincena Fiscal*, núm. 6, 1999.
- «Nota sobre el sistema de retribución de los Inspectores de Hacienda», *Quincena Fiscal*, núm. 5, 2002.
- ARIAS VELASCO, J.; SARTORIO ALBALAT, S., *Procedimientos tributarios*, Marcial Pons, Madrid, 1996.
- ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, J., *Las actas de la Inspección de los tributos*, Civitas, Madrid, 1994.
- ASENCIO MELLADO, J.M.<sup>a</sup>, «La prueba. Garantías constitucionales derivadas del artículo 24.2», *Poder Judicial*, núm. 4, 1986.
- *Prueba prohibida y prueba preconstituida*, Trivium, Madrid, 1989.
- ASOCIACIÓN ESPAÑOLA DE ASESORES FISCALES, «Problemas que deben ser resueltos o eliminarse de nuestro sistema tributario», *Tribuna Fiscal*, núm. 60, 1995.
- AYALA GÓMEZ, I., *El delito de defraudación tributaria: artículo 349 del Código Penal*, Servicio de Publicaciones de la Facultad de Derecho de la Universidad Complutense – Civitas, Madrid, 1988.
- BACIGALUPO ZAPATER, E., *Sanciones Administrativas (Derecho español y comunitario)*, Colex, Madrid, 1991.
- «El nuevo delito fiscal», *Actualidad Penal*, 1995-2.
- «El nuevo delito fiscal», *Dirección y Progreso*, núm. 146, 1996.
- «Problemas de la prueba y del error en el delito fiscal», BACIGALUPO ZAPATER, E. (Dir.), *Empresa y delito en el nuevo Código Penal*, Consejo General del Poder Judicial, Madrid, 1997.
- § 11 «El delito fiscal», BACIGALUPO ZAPATER, E. (Dir.), *Curso de Derecho Penal Económico*, Marcial Pons, Madrid, 1998.

- BADÁS CEREZO, J.; MARCO SANJUÁN, J.A., Comentarios a la Exposición de Motivos y al artículo 20 de la Ley 1/1998, AA.VV., *Aplicación de la Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes*, Lex Nova, Valladolid, 1998.
- BAJO FERNÁNDEZ, M., *Manual de Derecho Penal. Parte Especial (Delitos patrimoniales y económicos)*, Ceura, Madrid, 1987.
- «Delitos contra la Hacienda Pública», *Gaceta Fiscal*, núm. 42, 1987.
  - «Presunción de inocencia, presunción legal y presunción judicial o prueba de indicios», *La Ley*, 1-1991.
- BAJO FERNÁNDEZ, M.; BACIGALUPO SAGGESE, S., *Delitos contra la Hacienda Pública*, Colección Ceura, Centro de Estudios Ramón Areces, Madrid, 2000.
- *Derecho Penal Económico*, Colección Ceura, Centro de Estudios Ramón Areces, Madrid, 2001.
- BANACLOCHE PÉREZ, J., «Dolo y cuantía como requisitos en la calificación del delito fiscal», *Crónica Tributaria*, núm. 42, 1982.
- «El Estatuto de la Inspección (I)», *Impuestos-II*, 1986.
  - «El Estatuto del Contribuyente (I)», *Impuestos-II*, 1986.
  - «Los principios constitucionales con trascendencia tributaria», *Impuestos-I*, 1987.
  - «Reformas tributarias necesarias (I)», *Impuestos-II*, 1992.
  - «Estatutos», *Impuestos-I*, 1993.
  - *La Inspección de los Tributos (Ensayos de Jurisprudencia)*, Cuadernos de «J.B.», Asociación Española de Asesores Fiscales (Zona 7ª), Málaga, 1994.
  - «El Estatuto del Contribuyente y la reforma de la Ley General Tributaria», *Impuestos-I*, 1996.
  - *Manual de Procedimiento Tributario (Sentencias escogidas)*, La Ley, Madrid, 1997.
  - «Los Estatutos Fiscales», *Impuestos-II*, 1997.
  - «El nuevo procedimiento sancionador», *Impuestos-II*, 1998.
  - «Los derechos del contribuyente», *Impuestos*, núm. 19, 1999.
  - *Los derechos del contribuyente*, La Ley, Madrid, 2000.
- BANDRÉS SÁNCHEZ-CRUZAT, J.M., *El Tribunal Europeo de los Derechos del Hombre*, Bosch, Barcelona, 1983.
- BAYARRI GARCÍA, C.E., «La prueba ilícita y sus efectos», AA.VV., *La restricción de los derechos fundamentales de la persona en el proceso penal*, Cuadernos de Derecho Judicial, núm. XXVIII, Consejo General del Poder Judicial, Madrid, 1993.
- BAYONA DE PEROGORDO, J.J., «Aspectos procedimentales del delito fiscal», *Revista Española de Derecho Financiero*, núms. 15-16, 1977.
- «El procedimiento sancionador», *Revista de Información Fiscal*, núm. 16, 1996.
- BELADIEZ ROJO, M., *Validez y eficacia de los actos administrativos*, Marcial Pons, Madrid, 1994.

- BELTRAME, P., «Le droit de la répression des infractions fiscales en France (Principes et caractéristiques)»; trabajo publicado con el título «El derecho de la represión de las infracciones fiscales en Francia (Principios y características)», MEDINA CALVO, L. (trad.), AA.VV., *Principios, derechos y garantías constitucionales del régimen sancionador tributario* (Segundas Jornadas [Europeas] sobre Derecho Constitucional Tributario [celebradas en Toledo los días 10 y 11 de noviembre de 2000]), *Documentos* (DOC. N.º 19/01. Vol. I), Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2001.
- BENDA, E., Capítulo IV «Dignidad humana y derechos de la personalidad», en BENDA, E.; MAIHOFFER, W.; VOGEL, H.J.; HESSE, K.; HIEDE, W., *Manual de Derecho Constitucional*, Marcial Pons, Madrid, 2001.
- BENLLOCH PETIT, G., «El principio de *non bis in idem* en las relaciones entre el Derecho penal y el Derecho disciplinario», *Revista del Poder Judicial*, núm. 51, 1998.
- BERMEJO RAMOS, J., «La Administración tributaria y los delitos contra la Hacienda Pública», *Crónica Tributaria*, núm. 60, 1989.
- Comunicación en AA.VV., *El Delito Fiscal: presente y futuro de su regulación*, I Jornada Tributaria, Foro de Abogados Tributarios – Asociación Profesional de la Magistratura, s/l, s/f (199?).
- «El delito fiscal: aspectos procedimentales», *Tribuna Fiscal*, núm. 4, 1991.
- «La apreciación de los indicios de comisión del delito fiscal por la Administración tributaria ante la nueva regulación de los delitos contra la Hacienda Pública por la Ley Orgánica 6/95 de 29 de junio», ARAGONÉS BELTRÁN, E. (Coord.), *Nueva regulación del delito fiscal y contra la Seguridad Social (Ley Orgánica 6/1995, de 29 de junio)*, Mutual Cyclops, Barcelona, 1995.
- BERMÚDEZ OCHOA, E., «Problemas orgánicos y procesales de la llamada «contaminación procesal». La Sentencia del Tribunal Constitucional 145/88, de 12 de julio», AA.VV., *Cuestiones de Derecho Procesal Penal*, Cuadernos de Derecho Judicial, núm. X, Consejo General del Poder Judicial, Madrid, 1994.
- BERNARDO GÓMEZ, M.<sup>a</sup> C., «Reflexiones sobre el procedimiento sancionador en el ámbito de los procedimientos que desarrollan los órganos de gestión tributaria», *Crónica Tributaria*, núm. 105, 2002.
- BLASCO DELGADO, C.; ANÍBARRO PÉREZ, S., «Las infracciones y sanciones tributarias en el marco de la L.G.T.», *Revista de Información Fiscal*, núm. 45, 2001.
- BOIX REIG, J., «Aspectos de la nueva regulación del delito fiscal», AA.VV., SORIANO SORIANO, J.R. (Dir.), *Delitos socioeconómicos en el nuevo Código Penal*, Cuadernos de Derecho Judicial, XX, 1996, Consejo General del Poder Judicial, 1996.
- «Cuestiones relativas al proceso penal por delito fiscal», AA.VV., *Principios, derechos y garantías constitucionales del régimen sancionador tributario* (Segundas Jornadas [Europeas] sobre Derecho Constitucional Tributario [celebradas en Toledo los días 10 y 11 de noviembre de 2000]), *Documentos* (DOC. N.º 19/01. Vol. I), Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2001.
- BOIX REIG, J.; BUSTOS RAMÍREZ, J., *Los delitos contra la Hacienda Pública. Bien jurídico y tipos legales*, Tecnos, Madrid, 1987.



- BOIX REIG, J.; MIRA BENAVENT, J., De los delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social, VIVES ANTÓN, T.S. (Coord.), *Comentarios al Código Penal de 1995*, Vol. II, Tirant Lo Blanch, Valencia 1996.
- *Los delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social*, Tirant Lo Blanch, Valencia, 2000.
- BOTELLA GARCÍA-LASTRA, C., «La Ley 1/1998, de 26 de febrero, de derechos y garantías de los contribuyentes desde el punto de vista de la Hacienda Pública», CAZORLA PRIETO, L. M.<sup>a</sup> (Dir.), *La nueva regulación de los derechos y garantías de los contribuyentes ante la Hacienda Pública*, Consejo General del Poder Judicial, Madrid, 1998.
- «Análisis de la incidencia de la separación de los procedimientos sancionador y de liquidación tributaria a la luz de los resultados de las actuaciones de la Inspección de los tributos de los últimos cuatro años», *Crónica Tributaria*, núm. 104, 2002.
- BUIJOSA VADELL, L.M., *Las sentencias del Tribunal Europeo de Derechos Humanos y el ordenamiento español*, Tecnos, Madrid, 1997.
- CAAMAÑO ANIDO, M.A., «Separación de procedimientos –de liquidación y sancionador– sin separación de órganos», *Impuestos-II*, 2000.
- «El derecho tributario sancionador desde la perspectiva del ordenamiento comunitario (I)», *Revista de Contabilidad y Tributación*, Centro de Estudios Financieros, núm. 237, 2002.
- «El derecho tributario sancionador desde la perspectiva del ordenamiento comunitario (y II)», *Revista de Contabilidad y Tributación*, Centro de Estudios Financieros, núm. 238, 2003.
- CACHÓN VILLAR, P., *La prueba ilícitamente obtenida (Reflexiones en torno al artículo 11.1 de la Ley Orgánica del Poder Judicial)*, Discurso leído el día 20 de diciembre de 1990, en el acto de su recepción como Académico de Número de la Real Academia de Legislación y Jurisprudencia de Valladolid, Valladolid, 1990.
- CALVO ORTEGA, R., Capítulo XIII «La presunción de buena fe en los sujetos pasivos», CALVO ORTEGA, R.; CHECHA GONZÁLEZ, C., (Coords.) *Derechos y garantías de los contribuyentes (Estudio de la nueva ley)*, Lex Nova, Valladolid, 1998.
- CAMPO SENTIS, L., «La prueba en materia tributaria», *Gaceta Fiscal*, núm. 77 (bis), 1990.
- «Los delitos contra la Hacienda Pública. ¿Adiós a la jurisprudencia?», *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública*, núm. 213, 1991.
- CANO CAMPOS, T., «*Non bis in idem*, prevalencia de la vía penal y teoría de los concursos en el Derecho administrativo sancionador», *Revista de Administración Pública*, núm. 156, 2001.
- CANO MATA, A., «Una sentencia interpretativa. Constitucionalidad de la modificación parcial de la Ley General Tributaria, operada por Ley 10/1985, de 26 de abril», *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública*, núm. 207, 1990.
- CARBAJO VASCO, D.; PRATS MÁÑEZ, F., *Todo sobre el Estatuto del Contribuyente*, Praxis, Barcelona, 1998.

- CARO CEBRIÁN, A., «La prueba en el procedimiento de gestión tributaria: nueva aproximación», *Carta Tributaria Monografías*, núm. 38, 1986.
- CARPI ABAD, M.<sup>a</sup> V., «La presunción de inocencia y la ejecutividad de los actos sancionadores», *Revista Técnica Tributaria*, núm. 22, 1993.
- CARRASCO PARRILLA, P.J., «Comentarios a la Ley 1/1998 de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes», *La Ley*, 1-1999.
- CARRETERO PÉREZ, A., «El sentido actual de los delitos contra la Hacienda Pública», *Crónica Tributaria*, núm. 53, 1985.
- CARRILLO SALCEDO, J.A., «La protección de los derechos humanos en las Comunidades Europeas», GARCÍA DE ENTERRÍA, E.; GONZÁLEZ CAMPOS, J.D.; MUÑOZ MACHADO, S. (Dir.), *Tratado de Derecho Comunitario Europeo (Estudio sistemático desde el Derecho español)*, Tomo II, Cívitas, Madrid, 1986.
- «Notas sobre el significado político y jurídico de la Carta de Derechos Fundamentales de la Unión Europea», *Revista de Derecho Comunitario Europeo*, 9, 2001.
- CASADO HERRERO, D., «El delito fiscal: Breve análisis jurídico penal», *Hacienda Pública Española*, núm. 54, 1978.
- «El delito fiscal en el Proyecto de Código Penal», *Crónica Tributaria*, núm. 32, 1980.
- CASADO OLLERO, G., «La colaboración con la Administración tributaria. Notas para un nuevo modelo de relaciones con el Fisco», *Hacienda Pública Española*, núm. 68, 1981.
- *Proyecto Docente e Investigador* (inédito) 1986.
- XIII «Comprobación e investigación. La liquidación tributaria», AA.VV., *Cuestiones tributarias prácticas*, La Ley, Madrid, 1990.
- «Tutela jurídica y garantías del contribuyente en el procedimiento tributario», AA.VV., *Estudios de Derecho tributario en Memoria de María del Carmen Bollo Arocena*, Universidad del País Vasco, Bilbao, 1993.
- CASANA MERINO, F., «La configuración del ilícito tributario según el art. 77 de la Ley General Tributaria», *Impuestos-I*, 1990.
- «La nueva redacción de la Ley 30/1992 y sus efectos en el ámbito tributario», *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 103, 1999.
- CAYÓN GALIARDO, A., «Jurisprudencia y reforma de nuestro derecho sancionador tributario», *Revista Técnica Tributaria*, núm. 24, 1994.
- CERVERA TORREJÓN, F., *La inspección de los tributos. Garantías y procedimiento*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1975.
- Prólogo a la obra de JUAN LOZANO, A.M.<sup>a</sup>, *La Inspección de Hacienda ante la Constitución*, Marcial Pons, Madrid, 1993.
- CERVERA TORREJÓN, F.; MAGRANER MORENO, F.J.; JUAN LOZANO, A.M.<sup>a</sup>, «Análisis crítico del Reglamento por el que se desarrolla el régimen sancionador tributario (Real Decreto 1930/1998) (I)», *Quincena Fiscal*, núm. 20, 1998.
- «Análisis crítico del Reglamento por el que se desarrolla el régimen sancionador tributario (Real Decreto 1930/1998) (II)», *Quincena Fiscal*, núm. 21, 1998.

- CLAVIJO CARAZO, F.; ESEVERRI MARTÍNEZ, E., «El nuevo Reglamento para la Inspección tributaria: ¿garantía para la Administración o para los administrados?», *Impuestos-II*, 1987.
- CLAVIJO HERNÁNDEZ, F., *El Proyecto de Ley de represión del fraude fiscal*, Instituto de Estudios Económicos, Madrid, 1984.
- CLIMENT DURÁN, C., «La prueba documental en el proceso penal», *Poder Judicial*, núms. 41-42, 1996.
- COBO OLVERA, T., *Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas (Análisis de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, reformada por la Ley 4/1999, de 13 de enero)*, El Consultor de los Ayuntamientos y de los Juzgados, Madrid, 1999.
- COLLADO YURRITA, M. A., «Las inspecciones tributarias y las situaciones jurídicas del contribuyente en el Derecho italiano: Un apunte», *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 54, 1987.
- COLLADO YURRITA, P., *La actuación de la Inspección financiera y tributaria en la instrucción del proceso por delito fiscal*, Tirant Monografías 51, Tirant Lo Blanch, Valencia, 1996.
- CONDE-PUMPIDO FERREIRO, C., Comentario al artículo 297 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal, CONDE-PUMPIDO FERREIRO, C. (Dir.), *Enjuiciamiento Criminal. Ley y Legislación Complementaria. Doctrina y Jurisprudencia*, Tomo I, Trivium, Madrid, 1998.
- Comentario al artículo 714 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal, CONDE-PUMPIDO FERREIRO, C. (Dir.), *Enjuiciamiento Criminal. Ley y Legislación Complementaria. Doctrina y Jurisprudencia*, Tomo II, Trivium, Madrid, 1998.
- CORCOY BIDASOLO, M.; GALLEGÓ SOLER, J.I., «Infracción administrativa e infracción penal en el ámbito del delito medioambiental: *ne bis in idem* material y procesal (Comentario a la STC 177/1999, de 11 de octubre)», *Actualidad Penal*, 2000-1.
- CORDERO GARCÍA, J.A., «La potestad sancionadora de la Administración tributaria: principios reguladores», *Jurisprudencia Tributaria*, núm. 5, 2000.
- «El derecho a no declarar contra sí mismo en el procedimiento sancionador tributario: contenido y ámbito de aplicación temporal», *Crónica Tributaria*, núm. 105, 2002.
- CÓRDOBA RODA, J., «El delito fiscal», *Revista Española de Derecho Financiero*, núms. 15-16, 1977.
- «Principio Constitucional de Presunción de Inocencia y Ordenamiento Sancionador Tributario-Administrativo y Penal», AA.VV., *Constitución y normas tributarias*, Asociación Española de Asesores Fiscales, Aranzadi, Pamplona, 1990.
- CORDÓN MORENO, F., *Las Garantías Constitucionales del Proceso Penal*, Aranzadi, Pamplona, 1999.
- CORTÉS BECHIARELLI, E., Comentario al artículo 310 del Código Penal, SERRANO GONZÁLEZ DE MURILLO, J.L.; CORTÉS BECHIARELLI, E., *Delitos contra la Hacienda Pública*, Col. Leyes Tributarias Comentadas, (CALVO ORTEGA, R., Dir.), EDERSA, Madrid, 2002.
- CROS GARRIDO, J., «Infracciones tributarias y delito fiscal: Algunas consideraciones», *Crónica Tributaria*, núm. 37, 1981.

- CRUZ AMORÓS, M., «Evaluación de la aplicación del delito fiscal en España 1978/84», AA.VV., *Financiación de las Autonomías e infracciones y sanciones tributarias*, XX-XII Semana de Estudios de Derecho Financiero, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1986.
- CHOCLÁN MONTALVO, J.A., «Fundamento y límites del delito fiscal. Una perspectiva armonizadora del ordenamiento jurídico-tributario», *Revista de Contabilidad y Tributación*, Centro de Estudios Financieros, núm. 248, 2003.
- DARANAS PELÁEZ, M., trad. Ley Fundamental para la República Federal de Alemania de 23 de mayo de 1949, RUBIO LLORENTE, F.; DARANAS PELÁEZ, M., *Constituciones de los Estados de la Unión Europea*, Ariel, Barcelona, 1997.
- DE LA CUÉTARA, J.M., *Las potestades administrativas*, Tecnos, Madrid, 1986.
- DE LA NUEZ SÁNCHEZ-CASCADO, E., «Reflexiones acerca de un posible Estatuto del Contribuyente (y II)», *Carta Tributaria Monografías*, núm. 225, 1995.
- Comentario a la Ley 1/1998, *Carta Tributaria*, núm. 290, 1998.
- DE LA NUEZ SÁNCHEZ-CASCADO, E.; OGEA MARTÍNEZ-OROZCO, M., Capítulo IV «Derechos y garantías en los procedimientos tributarios», y Capítulo VII «Derechos y garantías en el procedimiento sancionador», AA.VV., *El Estatuto del Contribuyente. Comentarios a la Ley 1/1998, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes*, Aranzadi, Pamplona, 1998.
- DE LA PEÑA VELASCO, G., «Reflexiones sobre el artículo 349 del Código Penal», *Crónica Tributaria*, núm. 53, 1985.
- DE MIGUEL CANUTO, E., «Los derechos fundamentales del ciudadano como límite al legislador tributario: el derecho a la tutela jurisdiccional», CISS Comunicación, núm. 65, 1989.
- «El procedimiento para sancionar las infracciones graves por la Inspección de Tributos: Algunos aspectos», *Tribuna Fiscal*, núm. 98, 1998.
- DE URBANO CASTRILLO, E., Primera parte, letra B), «El artículo 11.1 de la LOPJ: breve examen», DE URBANO CASTRILLO, E.; TORRES MORATO, M.A., *La Prueba Ilícita Penal. Estudio Jurisprudencial*, Aranzadi, Pamplona, 2000.
- DE VAL ARNAL, J.J., «La presunción de inocencia y el deber de colaboración con la inspección de trabajo. Derecho de acceder a los archivos informáticos», *Informática y Derecho*, núm. 4, 1994.
- DE VEGA RUIZ, J.A., *Proceso penal y derechos fundamentales desde la perspectiva jurisprudencial*, Colex, Madrid, 1994.
- DE VICENTE MARTÍNEZ, R., «Teoría y práctica o el Dr. Jekyll y Mr. Hyde (a propósito de la sentencia del Tribunal Constitucional 177/1999, de 11 de octubre, sobre el principio *ne bis in idem*)», *Actualidad Penal*, 2000-2.
- DEL PASO BENGUA, J.M<sup>a</sup>., «Relaciones entre el procedimiento inspector y el procedimiento sancionador administrativo», AA.VV., *Principios, derechos y garantías constitucionales del régimen sancionador tributario* (Segundas Jornadas Europeas sobre Derecho Constitucional Tributario [celebradas en Toledo los días 10 y 11 de noviembre de 2000]), *Documentos* (DOC. N.º 19/01. Vol. I), Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2001.

- DEL PASO BENGUA, J.M.<sup>a</sup>; JIMÉNEZ JIMÉNEZ, C., *Derechos y Garantías del Contribuyente. Comentarios a la Ley 1/1998*, CISS, Valencia, 1998.
- DEL POZO LÓPEZ, J., «La primera Sentencia condenatoria por delito fiscal», *Crónica Tributaria*, núm. 44, 1983.
- DEL POZO LÓPEZ, J.; ARNAU ZOROA, F., «Anotaciones sobre el delito fiscal», AA.VV., *Medidas urgentes de reforma fiscal*, Vol. I, Instituto de Estudios Fiscales, Ministerio de Hacienda, Madrid, 1977.
- DEL POZO PÉREZ, M., «El derecho a no autoinclinarse y a no declarar contra sí mismo. Reflexiones sobre su aplicación en el derecho tributario», *Jurisprudencia Tributaria*, núm. 7, 2000.
- DELGADO GARCÍA, A.M.<sup>a</sup>, «La aplicación de la Ley 30/1992 en materia tributaria», *Revista de Información Fiscal*, núm. 38, 2000.
- DELGADO PACHECO, A., «Algunas cuestiones polémicas en la reforma de la Ley General Tributaria», *Gaceta Fiscal*, núm. 25, 1985.
- «Las circunstancias excluyentes de la responsabilidad derivada de infracciones tributarias», *Gaceta Fiscal*, núm. 36, 1986.
- DÍAZ, V.O., «Conceptos idóneos para conocer cómo debe desarrollar su actividad la Inspección tributaria dentro del marco legal y derechos y acciones de los contribuyentes ante la violación del tal precepto. Principios de supervivencia del administrado», ASOREY, R.O. (Dir.), *Protección constitucional de los contribuyentes*, Ediciones de la Universidad Católica Argentina (EDUCA), Marcial Pons, Madrid, 2000.
- «Principios, derechos y garantías constitucionales del régimen sancionador tributario», AA.VV., *Principios, derechos y garantías constitucionales del régimen sancionador tributario* (Segundas Jornadas [Europeas] sobre Derecho Constitucional Tributario [celebradas en Toledo los días 10 y 11 de noviembre de 2000]), *Documentos* (DOC. N.º 19/01. Vol. I), Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2001.
- DÍAZ-ARIAS, J.M., Comunicación en AA.VV., *El Delito Fiscal: presente y futuro de su regulación*, I Jornada Tributaria, Foro de Abogados Tributaristas – Asociación Profesional de la Magistratura, s/l, s/f (199?).
- DÍEZ-OCHOA AZAGRA, J.M.<sup>a</sup>, «Incidencia de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, en el derecho tributario sancionador», *Tribuna Fiscal*, núm. 42, 1994.
- DÍEZ-PICAZO JIMÉNEZ, I., «Artículo 24: Garantías procesales», Alzaga Villaamil, O. (Dir.), *Comentarios a la Constitución Española de 1978*, Tomo III, Cortes Generales-EDERSA, Madrid, 1996.
- DI PIETRO, A., «Tutela del contribuyente y Constitución material en la aplicación de la norma tributaria», – trad. LÓPEZ DÍAZ, A.–, en AA.VV., *Garantías constitucionales del contribuyente*, Tirant Lo Blanch, Valencia, 1999.
- DOLZ-LAGO, M.J., «Los delitos contra la Hacienda Pública. Síntesis jurisprudencial y doctrinal», *Impuestos-II*, 1993.
- DOMÍNGUEZ VILA, A., *Constitución y Derecho sancionador administrativo*, Gobierno de Canarias-Marcial Pons, Madrid, 1997.

- DURÁN-SINDREU BUXADÉ, A., *Comentarios en torno a la modificación parcial de la Ley General Tributaria*, Bosch, Barcelona, 1986.
- *Comprobación, prueba y procedimientos especiales de liquidación tributaria*, PPU, Barcelona, 1989.
- DURÉNDEZ SÁEZ, I., «La doctrina de las presunciones y la presunción de certeza de las actas de la Inspección de Trabajo», *Revista Española de Derecho del Trabajo*, núm. 45, 1991.
- ENRÍQUEZ SANCHO, R., «Consideraciones sobre el delito fiscal», *Crónica Tributaria*, núm. 53, 1985.
- ESCOBAR HERNÁNDEZ, C., Nota a la Sentencia del Tribunal Supremo (Sala 2.<sup>a</sup>) de 4 de abril de 1990 y al Auto del Tribunal Constitucional (Sala 2.<sup>a</sup>) de 18 de julio de 1990, *Revista Española de Derecho Internacional*, Vol. XLII, núm. 2, 1990.
- ESCRIBANO LÓPEZ, F., *La configuración jurídica del deber de contribuir. Perfiles constitucionales*, Civitas, Madrid, 1988.
- «La aplicación de la Ley de Procedimiento Administrativo Común en otros ámbitos. Especial referencia al procedimiento tributario», *Revista Técnica Tributaria*, núm. 27, 1994.
  - «El procedimiento tributario tras la reforma de la LGT», *Quincena Fiscal*, núm. 10, 1996.
  - «El procedimiento sancionador en la Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes y su desarrollo reglamentario», *Revista de Contabilidad y Tributación*, Centro de Estudios Financieros, núm. 196, 1999.
  - «Por un Derecho financiero constitucional (Luces y sombras de la Jurisprudencia constitucional tributaria)», *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública*, núm. 258, 2000.
- ESEVERRI MARTÍNEZ, E., «Potestades de la Administración y Derechos del Contribuyente», *Crónica Tributaria*, núm. 69, 1994.
- *Presunciones legales y Derecho Tributario*, Instituto de Estudios Fiscales – Marcial Pons, Madrid, 1995.
  - «Procedimiento de liquidación tributaria y procedimiento sancionador tributario», *Revista de Información Fiscal*, núm. 2, 1994; *Revista Técnica Tributaria*, núm. 28, 1995.
  - «La separación de los procedimientos de comprobación y sancionador tributarios. Problemas que plantea», *Crónica Tributaria*, núm. 103, 2002.
- ESPADA RAMOS, M<sup>a</sup>.L., «El efecto directo y los tratados internacionales sobre derechos humanos suscritos por España», *X Jornadas de Estudio Introducción a los Derechos Fundamentales*, Vol. II, Ministerio de Justicia, Madrid, 1988.
- FALCÓN Y TELLA, R., «Comentario general de jurisprudencia», *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 66, 1990.
- «Cuestiones normativas y cuestiones de prueba en el Derecho tributario», *Crónica Tributaria*, núm. 61, 1992.

- «Un giro trascendental en la jurisprudencia del Tribunal de Estrasburgo con incidencia inmediata en el procedimiento inspector: el derecho a no declarar», *Quincena Fiscal*, núm. 22, 1995.
- «Los informes periciales en los procesos por delito contra la Hacienda Pública: ¿una pericia en Derecho?», *Quincena Fiscal*, núm. 3, 1996.
- «El Estatuto del Contribuyente (II): el derecho a no recurrir», *Quincena Fiscal*, núm. 7, 1996.
- «El carácter reservado de la información tributaria: la Sentencia *Saunders* y sus consecuencias sobre el ordenamiento interno», *Quincena Fiscal*, núm. 12, 1997.
- «Aspectos positivos y negativos de la Ley de derechos y garantías del contribuyente (I): especial referencia a la suspensión de las sanciones y al plazo máximo de duración de los procedimientos», *Quincena Fiscal*, núm. 6, 1998.
- «Consideraciones críticas sobre la exigencia en el proceso penal de la deuda tributaria: la necesidad de respetar lo previsto en el art. 66.2 RGIT y en los arts. 9 y 10 LOPJ», *Quincena Fiscal*, núm. 11, 1998.
- «La imposibilidad de utilizar datos obtenidos por la Inspección tributaria a efectos penales o sancionadores: la sentencia *Saunders*, de 17 de diciembre de 1996», *XIX Jornadas Latino-Americanas de Direito Tributário, Livro 2, A Criminalização das Infrações Fiscais – Comunicações Técnicas*, Associação Fiscal Portuguesa, 1998.
- «El delito fiscal como ley penal en blanco: la necesidad de tener en cuenta todas las normas tributarias que afectan a la exigibilidad jurídica de una determinada conducta del contribuyente», *Quincena Fiscal*, núm. 10, 1999.
- «El fracaso de la separación del procedimiento sancionador operada por la Ley 1/1998: incorporación automática de datos con infracción de los principios penales, falta de motivación de las sanciones y ampliación injustificada de las causas de interrupción de la prescripción», *Quincena Fiscal*, núm. 10, 2001.
- «La «liquidación provisional» como presupuesto de procedibilidad en materia de delito fiscal y sus consecuencias en relación con los efectos de la prescripción tributaria: la STS 10 octubre 2001», *Quincena Fiscal*, núm. 18, 2001.

FENECH, M., *Principios de Derecho Procesal Tributario I*, Bosch, Barcelona, 1949.

FENELLÓS PUIGSERVER, V., «Consideraciones acerca del Proyecto de Estatuto del Contribuyente (I)», *Impuestos I*, 1997.

– «Consideraciones acerca del Proyecto de Estatuto del Contribuyente (y II)», *Impuestos-II*, 1997.

– *El Estatuto del Contribuyente (Comentarios a la Ley 1/98 de 26 de febrero, de derechos y garantías de los contribuyentes)*, Tro, Valencia, 1998.

FERNÁNDEZ BRETANO, J., «El delito fiscal», *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública*, núm. 135, 1978.

FERNÁNDEZ CUEVAS, A., «El delito fiscal, ¿delito imposible?», *Cuadernos de Documentación I Delito Fiscal*, Dirección General de lo Contencioso del Estado, Gabinete de Estudios, s/l, s/f.

- «El delito fiscal en la Ley 50/1977», AA.VV., *Medidas urgentes de reforma fiscal*, Vol. I, Instituto de Estudios Fiscales, Ministerio de Hacienda, Madrid, 1977.
- «El delito fiscal en el Código Penal vigente con referencia a los Derechos francés, alemán e italiano», *Crónica Tributaria*, núm. 46, 1983.
- Comentario al artículo 77 de la Ley General Tributaria, AMORÓS RICA, N. (Dir.), *Comentarios a las Leyes Tributarias y Financieras*, Tomo II-A, *Modificación Parcial de la Ley General Tributaria. Ley 10/1985, de 26 de abril*, EDERSA, Madrid, 1985.
- «Notas sobre los límites del delito contra la Hacienda Pública respecto de la infracción tributaria», *Crónica Tributaria*, núm. 53, 1985.
- FERNÁNDEZ JUNQUERA, M., Capítulo II «Derechos generales de los contribuyentes», CALVO ORTEGA, R.; CHECHA GONZÁLEZ, C. (Coords.), *Derechos y garantías de los contribuyentes (Estudio de la nueva Ley)*, Lex Nova, Valladolid, 1998.
- FERNÁNDEZ LÓPEZ, R.I., *La comprobación de hechos por la Inspección de los tributos*, Marcial Pons, Madrid, 1998.
- FERNÁNDEZ MARIGÁN, «La nueva regulación de los derechos y garantías de los contribuyentes ante la Hacienda Pública (el llamado Estatuto del Contribuyente)», CAZORLA PRIETO, L. M.<sup>a</sup> (Dir.), *La nueva regulación de los derechos y garantías de los contribuyentes ante la Hacienda Pública*, Consejo General del Poder Judicial, Madrid, 1998.
- FERNÁNDEZ MONTALVO, R., «Garantías constitucionales del procedimiento tributario», *Revista de Hacienda Local*, núm. 75, 1995.
- FERNÁNDEZ OUBIÑA, A., «La responsabilidad civil en los delitos contra la Hacienda Pública», *Crónica Tributaria*, núm. 75, 1995.
- FERNÁNDEZ SOLA, N., «La adhesión de la Comunidad Europea al Convenio Europeo de Salvaguarda de los Derechos Humanos y de las Libertades Fundamentales. Comentario al Dictamen 2/94 del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas», *Noticias de la Unión Europea*, CISS, núm. 144, 1997.
- FERRÉ OLIVÉ, J.C., «La protección penal de la Hacienda Pública: delito fiscal, fraude de subvenciones y delito contable», *Crónica Tributaria*, núm. 60, 1989.
- FERREIRO LAPATZA, J.J., *Curso de Derecho Financiero Español*, Marcial Pons, Madrid, 1992.
- «¿Estatuto del Contribuyente o Estatuto de la Administración Tributaria?», *Quincena Fiscal*, núm. 10, 1997.
- «Poder tributario y tutela judicial efectiva», *Ensayos sobre metodología y técnica jurídica en el Derecho financiero y tributario*, Marcial Pons, Madrid, 1998.
- «Política fiscal y delitos contra la Hacienda Pública», *Quincena Fiscal*, núm. 21, 1999; AA.VV., *El Asesor Fiscal ante el nuevo siglo*, Asociación Española de Asesores Fiscales, Madrid, 2000.
- FORTUNY ZAFORTEZA, M., «Separación de procedimientos sancionador y de comprobación e investigación», *Crónica Tributaria*, núm. 103, 2002.
- FROMMEL, S., «El Tribunal Europeo de Derechos Humanos y el derecho del acusado a no declarar: ¿puede ser invocado por los contribuyentes?», trad. Fernández AMOR, J.A., *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública*, núm. 236, 1995.



- FUSTER ASENCIO, C., *El Procedimiento Sancionador Tributario*, Aranzadi, Pamplona, 2001.
- GARBERÍ LLOBREGAT, J., *La aplicación de los derechos y garantías constitucionales a la potestad y al procedimiento administrativo sancionador (Doctrina del Tribunal Constitucional y reforma legislativa)*, Trivium, Madrid, 1989.
- «Presunción de inocencia *versus* deber de colaboración cívica con la Administración sancionadora (Comentario a la STC 219/1988, de 22 de noviembre)», *Poder Judicial*, núm. 14, 1989.
  - «Derechos fundamentales de incidencia penal y procesal en la sentencia del Pleno del Tribunal Constitucional de 26 de abril de 1990, sobre constitucionalidad de determinados preceptos de la Ley General Tributaria», *Poder Judicial*, núm. 19, 1990.
  - «Potestad sancionadora, jurisprudencia constitucional y reforma del control jurisdiccional de las sanciones administrativas», *Actualidad Jurídica Aranzadi*, núm. 324, 1997.
- GARCÍA AÑOVIROS, J., Intervención dentro del Primer Coloquio en *Las exigencias previas del Estado de Derecho para la admisión en España del Delito Fiscal*, Coloquios organizados por el Círculo de Estudios Jurídicos de Madrid los días 24 y 25 de mayo de 1971, Círculo de Estudios Jurídicos, Madrid, 1971.
- «Comentario al artículo 1.º de la Ley General Tributaria», AA.VV., *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma*, Libro-homenaje al Profesor Dr. D. Fernando Sainz de Bujanda, Vol. I, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1991.
  - «Los poderes de comprobación, la actividad de liquidación y la discrecionalidad de la Administración Financiera», *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 76, 1992.
  - «Una nueva Ley General Tributaria. Problemas constitucionales», *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 90, 1996; *Crónica Tributaria*, núm. 78, 1996; AA.VV., *Garantías constitucionales del contribuyente*, Tirant Lo Blanch, Valencia, 1999.
- GARCÍA ASENCIO, S.; IBARRA IRAGÜEN, J.; SERRANO GUTIÉRREZ, A.; BERMEJO RAMOS, J., «La nueva regulación de los delitos contra la Hacienda Pública», *Crónica Tributaria*, núm. 53, 1985.
- GARCÍA BERRO, F., *Los procedimientos tributarios y la Ley 30/1992 desde la nueva perspectiva de la Ley 1/1998, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes*, Marcial Pons, Madrid, 1998.
- GARCÍA BLASCO, J., *Aplicación del Derecho del trabajo y nuevo proceso de oficio*, Ministerio de Trabajo y Seguridad Social, Madrid, 1993.
- GARCÍA DE ENTERRÍA, E., «Sobre los derechos públicos subjetivos», *Revista Española de Derecho Administrativo*, núm. 6, 1975.
- «El problema jurídico de las sanciones administrativas», *Revista Española de Derecho Administrativo*, núm. 10, 1976.
  - «La incidencia de la Constitución sobre la potestad sancionatoria de la Administración: Dos importantes sentencias del Tribunal Constitucional», *Revista Española de Derecho Administrativo*, núm. 29, 1981.

- *La Constitución como norma y el Tribunal Constitucional*, Civitas, Madrid, 1991.
- «La problemática puesta en aplicación de la LRJ-PAC: el caso del Real Decreto 1398/1993, de 4 de agosto, que aprueba el Reglamento del procedimiento para el ejercicio de la potestad sancionadora. Nulidad radical del Reglamento y desintegración general del nuevo sistema legal», *Revista Española de Derecho Administrativo*, núm. 80, 1993.
- *Democracia, Jueces y Control de la Administración*, Cívitas, Madrid, 2000.
- GARCÍA DE ENTERRÍA, E.; FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ, T.R., *Curso de Derecho Administrativo*, Vol. II, Civitas, Madrid, 1991.
- *Curso de Derecho Administrativo*, Vol. I, Cívitas, Madrid, 1997.
- GARCÍA FRÍAS, A., «El alcance del derecho a no autoinculparse y sus consecuencias en el derecho tributario sancionador», Comunicación presentada a las XIX Jornadas Latino-Americanas de Derecho tributario (inérita).
- GARCÍA IZQUIERDO, S., «Comentarios al nuevo procedimiento sancionador tributario», *Revista de Contabilidad y Tributación*, Centro de Estudios Financieros, núm. 190, 1999.
- GARCÍA LLOVET, E., «El principio de no autoinculpación en el procedimiento administrativo sancionador», *Revista Jurídica Galega*, núm. 18, 1998.
- GARCÍA MARÍN, C., «Los delitos contra la Hacienda Pública», *Revista de Contabilidad y Tributación*, Centro de Estudios Financieros, núm. 172, 1997.
- GARCÍA NOVOA, C., *El principio de seguridad jurídica en materia tributaria*, Marcial Pons, Madrid, 2000.
- GARCÍA RUBIO, M<sup>a</sup>.A., *La Inspección de Trabajo y Seguridad Social (Doctrina y Jurisprudencia)*, Tirant Lo Blanch, Valencia, 1999.
- *La presunción de certeza de las actas de la Inspección de Trabajo y Seguridad Social*, Tirant Lo Blanch, Valencia, 1999.
- GARRIDO FALLA, F., *Comentarios a la Constitución*, Cívitas, Madrid, 1985.
- GASCÓ CASESNOVES, M.<sup>a</sup>, «Principios constitucionales y su aplicación al derecho tributario», *PALAU 14 Revista Valenciana de Hacienda Pública*, núm. 19, 1993.
- GIMENO SENDRA, V., «El Ministerio Fiscal y la Constitución: su naturaleza jurídica», COBO DEL ROSAL, M. (Dir.); BAJO FERNÁNDEZ, M. (Coord.), *Comentarios a la Legislación Penal*, Tomo I, EDERSA, Madrid, 1982.
- *Constitución y proceso*, Tecnos, Madrid, 1988.
- Capítulo 4 «Los principios del procedimiento», AA.VV., *Derecho procesal administrativo*, Tirant Lo Blanch, Valencia, 1991.
- «El derecho a un proceso “administrativo” con todas las garantías», *Justicia 91*, I-1991.
- GIMENO SENDRA, V.; CONDE-PUMPIDO TOURÓN, C.; GARBERÍ LLOBREGAT, J., *Los procesos penales. Comentarios a la Ley de Enjuiciamiento Criminal, con formularios y jurisprudencia*, Tomos 5 y 6, Bosch, Barcelona, 2000.
- GÓMEZ CABRERA, C. Comentario al artículo 34 de la Ley 1/1998, AA.VV., *Comentarios a la Ley de Derechos y Garantías de los contribuyentes*, McGraw-Hill, Madrid, 1998.

- GÓMEZ-DÉGANO Y CEBALLOS-ZÚÑIGA, J.L., «El delito fiscal», AA.VV., *Medidas urgentes de reforma fiscal*, Vol. I, Instituto de Estudios Fiscales, Ministerio de Hacienda, Madrid, 1977.
- GÓMEZ GONZALVO, J.F., «Presunción de inocencia y buena fe del contribuyente», *Revista Técnica Tributaria*, núm. 42, 1998.
- GÓMEZ JIMÉNEZ, I.L., «Los nuevos derechos y garantías de los contribuyentes en la Ley 1/1998, de 26 de febrero», *Crónica Tributaria*, núm. 86, 1998.
- GÓMEZ TOMILLO, M., «Consideraciones en torno al campo límite entre el Derecho Administrativo Sancionador y el Derecho Penal», *Actualidad Penal*, 2000-1.
- GONZÁLEZ GARCÍA, E., «El delito fiscal en la Ley de Medidas Urgentes de Reforma Fiscal», *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública*, núm. 135, 1978.
- GONZÁLEZ MÉNDEZ, A., *Buena fe y Derecho tributario*, Marcial Pons, Madrid, 2001.
- GONZÁLEZ MONTES, J.L., «La prueba obtenida ilícitamente con violación de los derechos fundamentales (El Derecho constitucional a la prueba y sus límites)», *Revista de Derecho Procesal*, 1990-1.
- GONZÁLEZ PÉREZ, J., «La Constitución y la modificación parcial de la Ley General Tributaria», *Gaceta Fiscal*, núm. 25, 1985.
- *El principio general de la buena fe en el Derecho administrativo*, Cívitas, Madrid, 1999.
- GONZÁLEZ PÉREZ, J.; GONZÁLEZ NAVARRO, F., *Comentarios a la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y Procedimiento Administrativo Común (Ley 30/1992, de 26 de noviembre)*, Tomos I y II, Civitas, Madrid, 1997.
- GONZÁLEZ SEJO, J.M.<sup>a</sup>, «La prueba y sus particularidades en el ámbito tributario», *Gaceta Fiscal*, núm. 100, 1992.
- GONZÁLEZ VADILLO, I., «Papel de la Inspección de los tributos en los delitos contra la Hacienda Pública», *Gaceta Fiscal*, núm. 165, 1998.
- GONZÁLEZ-CUÉLLAR SERRANO, N., *La prueba en el proceso administrativo (objeto, carga y valoración)*, Colex, Madrid, 1992.
- «Entrada y registro en el domicilio», AA.VV., *La restricción de los derechos fundamentales de la persona en el proceso penal*, Cuadernos de Derecho Judicial, núm. XXVIII, Consejo General del Poder Judicial, Madrid, 1993.
- GORDILLO ÁLVAREZ-VALDÉS I.G., «La perseguibilidad del delito fiscal», *Revista General de Derecho*, núm. 660, 1999.
- HERMOSILLA MARTÍN, R., «Una aplicación del artículo 24 de la CE al auto de continuación del procedimiento abreviado», ARAGÓN REYES, M.; MARTÍNEZ-SIMANCAS SÁNCHEZ, J. (Dir.), *La Constitución y la práctica del Derecho*, Tomo III, Aranzadi, Pamplona, 1998.
- HERNÁNDEZ MARTÍN, V., «Problemas procesales del delito contra la Hacienda Pública», *Crónica Tributaria*, núm. 60, 1989.
- HERRERA MOLINA, P.M., «Los derechos a guardar silencio y a no declarar contra sí mismo en el procedimiento inspector. Comentario y traducción de la Sentencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos, de 17 de diciembre de 1996, Saunders v. United Kingdom», *Impuestos-II*, 1997.

- HERRERA MOLINA, P.M.; SERRANO ANTÓN, F., «El Estatuto del contribuyente en el Reglamento de la Inspección (Comentario parcial a la STS de 22 de enero de 1993)», *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 80, 1993.
- «El Reglamento de procedimientos tributarios ¿adaptación o huida de la Ley de Procedimiento Administrativo Común?», *Impuestos-II*, 1993.
- HORMAECHEA SÁNCHEZ, J., *Infracciones y sanciones tributarias. Comentarios y cuestiones prácticas*, Lex Nova, Valladolid, 1996.
- HUESCA BOADILLA, R., «El procedimiento para sancionar las infracciones tributarias: una sistematización», *Crónica Tributaria*, núm. 57, 1986.
- IBÁÑEZ CASADO, J., «Delito fiscal-delitos contra la Hacienda Pública», *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública*, núm. 177, 1985.
- IBÁÑEZ GARCÍA, I., – «Delito fiscal y principios de proporcionalidad y de intervención mínima», *Actualidad Penal*, 1993-1.
- «Notas y referencias sobre el “Estatuto del Contribuyente”», *Revista de Contabilidad y Tributación*, Centro de Estudios Financieros, núm. 176, 1997.
- Informe para la reforma de la Ley General Tributaria*, Comisión para el Estudio y propuesta de medidas para reforma de la Ley General Tributaria, Ministerio de Hacienda, Secretaría de Estado de Hacienda, julio 2001 (Edita: Instituto de Estudios Fiscales, Madrid).
- Informe sobre el Borrador del Anteproyecto de la nueva Ley General Tributaria*, Comisión para el estudio del borrador del Anteproyecto de la nueva Ley General Tributaria, Ministerio de Hacienda, Secretaría de Estado de Hacienda.
- JIMÉNEZ JIMÉNEZ, C., «La separación del procedimiento sancionador por infracciones graves respecto del procedimiento de comprobación del que trae causa: análisis de cuestiones procedimentales aún sin resolver por el ordenamiento», *Revista de Contabilidad y Tributación*, Centro de Estudios Financieros, núm. 231, 2002 (conferencia pronunciada en el Curso «Elusión y evasión fiscal: aspectos materiales y procedimentales», celebrado en Lorca –Murcia– del 18 al 22 de septiembre de 2000).
- JIMÉNEZ VILLAREJO, C., «La prueba pericial en los delitos económicos (con particular referencia a la intervención de los Inspectores de Finanzas del Estado)», *Jueces para la Democracia*, núm. 31, 1998.
- JORDANA DE POZAS GONZÁLEZ, L., «El Ministerio fiscal ante los delitos contra la Hacienda Pública», *Crónica Tributaria*, núm. 60, 1989.
- «El Proyecto de Ley de modificación del Código Penal en materia de delitos contra la Hacienda Pública», *Revista del Ministerio Fiscal*, núm. 2, 1995.
- JORDANA DE POZAS GONZÁLEZ, L.; LESMES SERRANO, C., «El Ministerio Fiscal ante los delitos contra la Hacienda Pública», AA.VV., *Jornadas sobre Infracciones Tributarias: Aspectos Administrativos y Penales*, Centro de Estudios Judiciales, Colección Cursos, Vol. 2, Ministerio de Justicia, Madrid, 1988.
- JUAN LOZANO, A.M.<sup>a</sup>, *La Inspección de Hacienda ante la Constitución*, Instituto de Estudios Fiscales – Marcial Pons, Madrid, 1993.

- «Una propuesta para la articulación entre los procedimientos tributarios sancionadores y los desarrollados por los órganos de gestión e inspección en orden a la aplicación de los principios constitucionales», *Revista de Contabilidad y Tributación*, Centro de Estudios Financieros, núms. 173-174, 1997.
- «La separación del procedimiento de comprobación y liquidación y el procedimiento tributario sancionador», *Crónica Tributaria*, núm. 105, 2002.
- KOHLMANN, G., «Strafprozessuale Verwertungsverbot als Schranken für steuerliche und strafrechtliche Ermittlungen der Fahndungsbehörden», *Die Steuerrechtsordnung in der Diskussion, Festschrift für Klaus Tipke*, Otto Schmidt, Köln, 1995.
- KOSTORIS, R.E., diretto da AMODIO, E.; DOMINIONI, O., *Commentario del nuovo Codice di Procedura Penale*, Giuffrè, Milano, 1990, pág. 80.
- LACASA SALAS, J.H.; DEL PASO BENGÓA, J.M.<sup>a</sup>, *Procedimiento General de la Inspección de los Tributos. Comentarios al Reglamento General de la Inspección de los Tributos*, CISS, Valencia, 1990.
- LAGO MONTERO, J. M.<sup>a</sup>, «Procedimiento sancionador separado del procedimiento de liquidación tributario. Reflexiones sobre el derecho a no autoinculparse», *XIX Jornadas Latino-Americanas de Direito Tributário*, Livro 2, *A Criminalização das Infracções Fiscais – Comunicações Técnicas*, Associação Fiscal Portuguesa, 1998; *Impuestos-II*, 1999.
- LAMARCA PÉREZ, C., «Observaciones sobre los nuevos delitos contra la Hacienda Pública», *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública*, núm. 178, 1985.
- LE GAIL, J.P.; GÉRARD, L., «Les recours des contribuables sur le fondement de la Convention Européenne de Sauvegarde des Droits de l'Homme et des Libertés Fondamentales. A propos de l'arrêt Bendenoun», *Droit Fiscal*, núms. 21-22, 1994.
- LEJEUNE VALCÁRCCEL, E., «La discusión parlamentaria de la Ley de Medidas Urgentes de Reforma Fiscal», *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública*, núm. 135, 1978.
- LÓPEZ BARJA DE QUIROGA, J., *Las escuchas telefónicas y la prueba ilegalmente obtenida*, Akal, Madrid, 1989.
- LÓPEZ DÍAZ, A., «El derecho a no autoinculparse y a no declarar contra sí mismo en el procedimiento sancionador en materia tributaria», *XIX Jornadas Latino-Americanas de Direito Tributário*, Livro 2, *A Criminalização das Infracções Fiscais – Comunicações Técnicas*, Associação Fiscal Portuguesa, 1998; GARCÍA NOVOA, C.; LÓPEZ DÍAZ, A. (Coords.), *Temas de Derecho penal tributario*, Marcial Pons, Madrid-Barcelona, 2000.
- LÓPEZ GARRIDO, D. (Dir.), *Tribunal Europeo de Derechos Humanos 25 años de Jurisprudencia 1959-1983*, Boletín de Jurisprudencia Constitucional, Cortes Generales, Madrid, s/f.
- LÓPEZ GETA, J.M.<sup>a</sup>, «Los delitos contra la Hacienda Pública», *Impuestos-I*, 1989.
- «Unidades Regionales y Oficina Nacional de Inspección», *Impuestos-I*, 1990.
- «La Ley 25/1995, de 20 de julio, de modificación parcial de la Ley General Tributaria. Breve comentario a algunas modificaciones introducidas en el texto de la Ley General Tributaria», *Impuestos-II*, 1995.

- «Derechos y garantías de los contribuyentes», *Impuestos-I*, 1997.
- LÓPEZ MARTÍNEZ, J., «El procedimiento de la Inspección Tributaria a través de su Reglamento General», *Revista de Información Fiscal*, núm. 4, 1994.
- LÓPEZ MARTÍNEZ, J.; GÓMEZ CABRERA, C., «La judicialización del procedimiento de inspección y las posibilidades de actuación de los inspectores jefes ante las propuestas de liquidación de las actas (Análisis crítico de la Sentencia del TSJ de Galicia de 18 noviembre 1993)», *Jurisprudencia Tributaria*, Tomo III, 1995.
- LÓPEZ MOLINO, A.M.<sup>a</sup>, «La prueba y el procedimiento tributario sancionador: la posibilidad de imponer sanciones tributarias en base a presunciones legales», *Revista de Información Fiscal*, núm. 21, 1997.
- «Articulación entre los procedimientos de inspección y los de imposición de sanciones tributarias (Disposición Final Segunda de la Ley 25/1995)», *Impuestos-I*, 1998.
- «Derechos y garantías de los contribuyentes en el procedimiento sancionador tributario (arts. 33, 34 y 35 de la Ley 1/1998, de 26 de febrero)», *Revista de Contabilidad y Tributación*, Centro de Estudios Financieros, núm. 187, 1998.
- LÓPEZ PÉREZ, L.J., «La nueva configuración del Delito Fiscal tras la L.O. 10/1995 de 23 de noviembre (Código Penal de la Democracia)», *Revista Valenciana de Hacienda Pública Palau 14*, núm. 28, 1997.
- LOZANO CUTANDA, B., «La tensión entre eficacia y garantías en la represión administrativa: aplicación de los principios constitucionales del orden penal en el Derecho administrativo sancionador con especial referencia al principio de legalidad», PICÓ LORENZO, C., (Dira.), *Las fronteras del Código Penal de 1995 y el Derecho Administrativo sancionador*, Cuadernos de Derecho Judicial, Consejo General del Poder Judicial, Madrid, 1997.
- LOZANO SERRANO, C., *Exenciones tributarias y derechos adquiridos*, Tecnos, Madrid, 1988.
- «La actividad inspectora y los principios constitucionales», *Impuestos-I*, 1990.
- LUNA RODRÍGUEZ, R., «Consolidación de la jurisprudencia del Tribunal de Estrasburgo sobre el derecho a no autoincriminarse en los procedimientos tributarios. La novedosa Sentencia J.B. contra Suiza», *Quincena Fiscal*, núm. 1, 2002.
- LUPI, R., *Diritto Tributario. Parte Generale*, Giuffrè, Milano, 1998.
- *Manuale Professionale di Diritto Tributario. Principi Generali e Approfondimenti Specialistici*, IPSOA, 1999.
- *Manuale Giuridico Professionale di Diritto Tributario. Principi Generali e Questioni di Diritto Positivo*, IPSOA, 2001.
- MALVÁREZ PASCUAL, L.A., «Los derechos fundamentales como límites externos al legislador. Visión crítica de la jurisprudencia del tribunal constitucional español», *Anais das XX Jornadas do ILADT*, Tema 1, Brasil, diciembre de 2000.
- MANTERO SÁENZ, A., *Procedimiento en la inspección tributaria*, Ministerio de Economía y Hacienda, Madrid, 1987.
- MANTERO SÁENZ, A.; CUESTA RODRÍGUEZ, M., *Procedimiento en la inspección tributaria*, EDERSA, Madrid, 1990.

- MARGALLO RIAZA, M.G., «El delito fiscal en las memorias de la Fiscalía del Tribunal Supremo», *Crónica Tributaria*, núm. 19, 1976.
- MARINA GARCÍA-TUÑÓN, A., *Régimen jurídico de la contabilidad del empresario*, Lex Nova, Valladolid, 1992.
- MARINA JALVO, B., «*Non bis in idem* y prevalencia del pronunciamiento de la jurisdicción penal. Delitos e infracciones administrativas contra el medio ambiente (Comentario de la Sentencia del Tribunal Constitucional 177/1999, de 11 de octubre)», *Revista Española de Derecho Administrativo*, núm. 108, 2000.
- MARÍN-BARNUEVO FABO, D., *Presunciones y técnicas presuntivas en Derecho Tributario*, McGraw-Hill, Madrid, 1996.
- «La distribución de la carga de la prueba en Derecho tributario», *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 94, 1997.
- MÁRQUEZ MÁRQUEZ, A., «Reflexiones acerca de los límites reales de las garantías del contribuyente en la fase de comprobación-investigación inspectora», *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública*, núm. 239, 1996.
- «La Inspección de los tributos y los administradores sociales: de la responsabilidad tributaria a la penal», *Revista de Contabilidad y Tributación*, Centro de Estudios Financieros, núm. 180, 1998.
- MÁRQUEZ SILLERO, C., «Las facultades de la Inspección Tributaria frente a las garantías del contribuyente: necesidad de una reforma», *Quincena Fiscal*, núm. 10, 1995.
- MARTÍN ANCÍN, F.; ÁLVAREZ RODRÍGUEZ, J.R., *Metodología del atestado policial. Aspectos procesales y jurisprudenciales*, Tecnos, Madrid, 2003.
- MARTÍN FERNÁNDEZ, J.; RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J., «La interpretación administrativa de la Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes (y II)», *Quincena Fiscal*, núm. 8, 1999.
- MARTÍN MORALES, R., *El régimen constitucional del secreto de las comunicaciones*, Civitas, Madrid, 1995.
- MARTÍN PALLÍN, J.A., – «Valor de las pruebas irregularmente obtenidas en el proceso penal», *1.ª Jornadas de Protección Jurisdiccional de los derechos fundamentales y libertades públicas*, 7-10 de marzo de 1989, Facultad de Derecho, Cáceres, *Poder Judicial*, núm. especial VI.
- Comentario al artículo 569 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal, CONDE-PUMPIDO FERREIRO, C. (Dir.), *Enjuiciamiento Criminal. Ley y legislación complementaria. Doctrina y Jurisprudencia*, Tomo II, Trivium, Madrid, 1998.
- MARTÍN QUERALT, J., *Jurisprudencia Financiera y Tributaria del Tribunal Constitucional*, Tomo I (hasta 1983 inclusive), Civitas, Madrid, 1984.
- «La singular constitucionalidad de las leyes tributarias», *Ciss Comunicación*, núm. 82, 1990.
- «La perenne singularidad de “lo tributario”», *Tribuna Fiscal*, núm. 27, 1993.
- «La aplicación de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, en los procedimientos administrativos en materia tributaria», *Tribuna Fiscal*, núm. 32, 1993.

- «Hacia un nuevo procedimiento sancionador tributario», *Tribuna Fiscal*, núm. 68, 1996.
- «Sazona la mies», *Tribuna Fiscal*, núm. 69, 1996.
- «Derechos y garantías del contribuyente... y de la Hacienda Pública», *Tribuna Fiscal*, núm. 78, 1997.
- «Escribir en el agua...», *Tribuna Fiscal*, núm. 85, 1997.
- «Los registros de almacenes, locales comerciales y fábricas en el proceso tributario-penal», *Tribuna Fiscal*, núm. 89, 1998.
- «Un centenario», *Tribuna Fiscal*, núm. 100, 1999.
- «Si no quieres caldo... dos tazas», *Tribuna Fiscal*, núm. 114, 2000.
- «El Tribunal Constitucional modifica su posición sobre el contenido del “non bis in idem”: una sentencia trascendental», *Tribuna Fiscal*, núm. 151, 2003.
- MARTÍN QUERALT, J.; LOZANO SERRANO, C.; CASADO OLLERO, G.; TEJERIZO LÓPEZ, J.M., *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, Tecnos, Madrid, 2002, 2003.
- MARTÍNEZ AGUADO, J., «Comentarios a la Ley 1/1998 de derechos y garantías de los contribuyentes (Estatuto del Contribuyente)», *Gaceta Fiscal*, núm. 166, 1998.
- MARTÍNEZ IZQUIERDO, S., «Los delitos contra la Hacienda Pública en los diferentes impuestos», *Gaceta Fiscal*, núm. 48, 1987.
- *El Delito Fiscal (Con Legislación y Jurisprudencia)*, Rialp, Madrid, 1989.
- «Presentación de las Jornadas sobre los delitos contra la Hacienda Pública», *Crónica Tributaria*, núm. 60, 1989.
- «Comentarios a la jurisprudencia sobre delitos contra la Hacienda Pública», *Crónica Tributaria*, núm. 60, 1989.
- MARTÍNEZ LAFUENTE, A., «Transmisión de obligaciones pendientes por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas», *Hacienda Pública Española*, núm. 82, 1983.
- «Procedimiento de gestión tributaria y delito fiscal», *CISS Comunicación*, 53, 1987.
- «Recursos y reclamaciones en el procedimiento de inspección de los tributos», *Impuestos-II*, 1989.
- MARTÍNEZ MUÑOZ, Y., «La separación de los procedimientos sancionador y de liquidación tributaria», *Jornadas de Técnica Tributaria Aplicada. La separación de los procedimientos tributarios de comprobación y sancionador* (Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 29 de noviembre de 2001).
- *La Aplicación del Convenio Europeo de Derechos Humanos en Materia Tributaria: un Análisis Jurisprudencial*, Aranzadi, Pamplona, 2002.
- MARTÍNEZ PÉREZ, C., *El delito fiscal*, Montecorvo, Madrid, 1982.
- El delito de defraudación tributaria (Art. 349), COBO DEL ROSAL, M. (Dir.); BAJO FERNÁNDEZ, M. (Coord.), *Comentarios a la Legislación Penal*, Tomo VII, EDERSA, Madrid, 1986.
- MARTÍNEZ-PEREDA RODRÍGUEZ, J.M., «Los delitos contra la Hacienda Pública en el Código Penal español», *Crónica Tributaria*, núm. 53, 1985.



- MARTÍN-RETORTILLO BAQUER, L., «La recepción por el Tribunal Constitucional de la jurisprudencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos», *Revista de Administración Pública*, núm. 137, 1995.
- MARTÍN VALDIVIA, S., «El derecho a no declarar contra sí mismo y a no declararse culpable en el procedimiento sancionador administrativo. Doctrina Constitucional (A propósito de las Sentencias del Tribunal Constitucional 154/1994, 197/1995 y 8/1996)», *Revista del Poder Judicial*, núm. 54, 1999.
- Memoria elevada al Gobierno de S.M. presentada al inicio del año judicial por el Fiscal General del Estado Excmo. Sr. D. Carlos GRANADOS PÉREZ, Madrid, 1995.
- Memoria del Consejo para la Defensa del Contribuyente relativa al año 1998, Secretaría de Estado de Hacienda, Madrid.
- MERINO CORCÓSTEGUI, A., «Las reformas del Código Penal en materia de delito fiscal y de la Ley General Tributaria. Su incidencia en el régimen sancionador aplicable en el ámbito de las Haciendas Forales», *Revista Técnica Tributaria*, núm. 32, 1996.
- MERINO JARA, I., «Algunas reflexiones sobre la potestad sancionadora de la Administración tributaria», *Impuestos-II*, 1987.
- Tema VIII «Infracciones y sanciones», AA.VV., *La reforma de la Ley General Tributaria*, Lex Nova, Valladolid, 1996.
  - *Facturas y registros: requisitos y efectos fiscales*, Lex Nova, Valladolid, 1999.
  - «La separación de los procedimientos tributarios de comprobación y sancionador», *Crónica Tributaria*, núm. 105, 2002.
- MERINO JARA, I.; SERRANO GONZÁLEZ DE MURILLO, J.L., «Perspectiva judicial sobre algunos aspectos del delito fiscal (consideraciones críticas)», *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública*, núm. 246, 1997.
- *El delito fiscal*, Cuadernos Fiscales, 1, EDERSA, Madrid, 2000.
- MERINO SÁENZ, L., «La Inspección de los Tributos ante el Delito Fiscal», AA.VV., *Terceiras Jornadas sobre el Delito Fiscal. Comentarios y conclusiones sobre el Delito Fiscal*, Foro de Abogados Tributaristas con la colaboración de *Gaceta Fiscal*, s/l, 2000.
- MESTRE DELGADO, E., *La Defraudación Tributaria por Omisión*, Ministerio de Justicia, Madrid, 1991.
- MONTALVO SANTAMARÍA, M., *Cómo actuar ante la Inspección de Hacienda*, CISSPRAXIS, Valencia, 2000.
- MONTEJO VELILLA, S., «Tramitaciones parlamentarias de la modificación parcial de la Ley General Tributaria y de la reforma del Código Penal en materia de delitos contra la Hacienda Pública», *Revista Española de Derecho Financiero*, núms. 47-48, 1985.
- «Los principios y derechos generales de los contribuyentes en la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes», CAZORLA PRIETO, L. M.<sup>a</sup> (Dir.), *La nueva regulación de los derechos y garantías de los contribuyentes ante la Hacienda Pública*, Consejo General del Poder Judicial, Madrid, 1998.
- MONTERO AROCA, J., La potestad y la función jurisdiccionales, AA.VV., *Derecho jurisdiccional I Parte General*, Bosch, Barcelona, 1993.

- MORENILLA RODRÍGUEZ, J.M.<sup>a</sup>, «Las garantías del proceso penal según el Convenio Europeo de Derechos Humanos», *Poder Judicial*, núm. especial II, 1987.
- MORENO CATENA, V., «Garantía de los derechos fundamentales en la investigación penal», *Jornadas sobre la Justicia Penal en España*, Madrid, 24 a 27 de marzo de 1987, *Poder Judicial*, número especial II.
- MORILLO MÉNDEZ, A., «Deberes de colaboración en el procedimiento de la Inspección de los Tributos: la intervención obligatoria y los terceros», *Impuestos-II*, 1987.
- *Procedimientos ante la Administración Tributaria (Doctrina, Jurisprudencia, Formularios y Legislación)*, Tirant Lo Blanch, Valencia, 1997, 1999.
- «No sancionabilidad por ausencia de acción o de tipo de infracción. Un análisis del artículo 77.4 de la Ley General Tributaria», *Impuestos-I*, 1998.
- «El principio de gravamen mínimo en la intervención del contribuyente en los procedimientos tributarios», *Impuestos-II*, 1999.
- *Infracciones, sanciones tributarias y delitos contra la Hacienda Pública*, CISSPRAXIS, Valencia, 2000.
- MUÑOZ BAÑOS, C., *Infracciones tributarias y delitos contra la Hacienda Pública*, EDERSA, Madrid, 1996.
- *Real Decreto 1930/1998, de 11 de septiembre. Reglamento del procedimiento sancionador*, Colección Leyes Tributarias Comentadas (CALVO ORTEGA, R., Dir.), EDERSA, Madrid, 2001.
- MUÑOZ CONDE, F., *Derecho Penal. Parte Especial*, Tirant Lo Blanch, Valencia, 1996.
- *Derecho penal. Parte Especial*, Tirant Lo Blanch, Valencia, 1999.
- MUÑOZ LORENTE, J., *La nueva configuración del principio non bis in idem*, Cuadernos Profesionales de Gestión Ambiental, ECOIURIS, La Ley, Madrid, 2001.
- MUÑOZ MACHADO, S., «La carga de la prueba en el contencioso-administrativo. Su problemática en materia de sanciones administrativas» (Jurisprudencia), *Revista Española de Derecho Administrativo*, núm. 11, 1976.
- MUÑOZ MERINO, A., *El delito de contrabando*, Aranzadi, Pamplona, 1992.
- MUÑOZ QUIROGA, A., «El principio “non bis in idem”», *Revista Española de Derecho Administrativo*, núm. 45, 1985.
- NARVÁEZ RODRÍGUEZ, A., «Principio “non bis in idem”: ¿una nueva doctrina constitucional?», *Repertorio Aranzadi del Tribunal Constitucional*, Tomo I, Aranzadi, Pamplona, 2000.
- NAVARRO CARDOSO, F., «El principio *ne bis in idem* a la luz de la Sentencia del Tribunal Constitucional 177/1999: Exposición y crítica», ARROYO ZAPATERO, L.; BERDUGO GÓMEZ DE LA TORRE, I (Dir.), *Homenaje al Dr. Marino Barbero Santos. In memoriam*, Vol. I, Universidad de Castilla-La Mancha – Universidad de Salamanca, Cuenca, 2001.
- NAVEIRA NAVEIRA, A. M.<sup>a</sup>, «Los derechos y garantías de los contribuyentes en los procedimientos de inspección, recaudación y sancionador», CAZORLA PRIETO, L. M.<sup>a</sup> (Dir.), *La nueva regulación de los derechos y garantías de los contribuyentes ante la Hacienda Pública*, Consejo General del Poder Judicial, Madrid, 1998.

- NIETO GARCÍA, A., *Derecho Administrativo Sancionador*, Tecnos, Madrid, 2002.
- NOBILI, M., «Atti di polizia amministrativa utilizzabili nel processo penale e diritto di difesa: una pronuncia marcatamente innovativa», *Il Foro Italiano*, 1984, Parte I-1.
- NOREÑA SALTO, J.R., «La elusión del pago de tributos: principales problemas interpretativos», *Crónica Tributaria*, núm. 53, 1985.
- NÚÑEZ GRAÑÓN, M.; RIBES RIBES, A., «La doctrina del tribunal europeo de derechos humanos sobre el derecho a no autoincluirse en el procedimiento sancionador tributario y sobre el derecho a la no discriminación tributaria por razones de residencia», *Anais das XX Jornadas do ILADT*, Tema 1, Brasil, diciembre de 2000.
- NÚÑEZ PÉREZ, G., «La actividad administrativa de comprobación tributaria», *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 53, 1987.
- ORTELLS RAMOS, M., «Jurisprudencia del TEDH sobre el art. 6 del CEDH en el proceso penal (La doctrina de la “noción autónoma de materia penal». Derechos a un tribunal independiente e imparcial y a que la causa sea oída equitativamente. Presunción de inocencia)», AA.VV., *La jurisprudencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos*, Cuadernos de Derecho Judicial, núm. 11, 1993.
- ORTELLS RAMOS, M., El proceso administrativo, AA.VV., *Derecho jurisdiccional II. Proceso Civil 2.º*, Bosch, Barcelona, 1991.
- PALACIOS ARROYO, L.F., «La prueba en el procedimiento de gestión tributaria. Especial referencia a la prueba obtenida por la inspección de los tributos previa entrada y registro domiciliario», *Revista de Contabilidad y Tributación*, Centro de Estudios Financieros, núm. 199, 1999.
- PALAO TABOADA, C., Estudio preliminar a la obra de BERLIRI, A., *Principios de Derecho Tributario*, Vol. III, Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1973.
- *Ordenanza tributaria alemana* (trad. y notas), Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1980.
  - «Notas sobre el nuevo delito contable-tributario», *Crónica Tributaria*, núm. 53, 1985.
  - «La potestad de obtención de información de la Administración tributaria y sus límites», *Gaceta Fiscal*, núm. 45, 1987.
  - «La prueba en el procedimiento de gestión tributaria», AA.VV., *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma*, Vol. II, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1991.
  - «Temas para un debate sobre la regulación de los “procedimientos de gestión, recaudación e inspección” en la nueva Ley General Tributaria», *Crónica Tributaria*, núm. 63, 1992.
  - «La posición del contribuyente frente a la Administración tributaria», *Crónica Tributaria*, núm. 69, 1994.
  - «Lo “blando” y lo “duro” del Proyecto de Ley de derechos y garantías de los contribuyentes», *Revista de Contabilidad y Tributación*, Centro de Estudios Financieros, núm. 171, 1997.
  - «Ley de derechos y garantías de los contribuyentes: el texto definitivo», *Revista de Contabilidad y Tributación*, Centro de Estudios Financieros, núm. 181, 1998.

- PALAO, C.; BANACLOCHE, J., «Algunas consideraciones sobre las actas de Inspección», *Impuestos*, núm. 24, 1996.
- PARADA VÁZQUEZ, J.R., «El poder sancionador de la Administración y la crisis del sistema judicial penal», *Revista de Administración Pública*, núm. 67, 1972.
- Estudio preliminar, LOZANO, B., *La extinción de las sanciones administrativas y tributarias*, Marcial Pons, Madrid, 1990.
- *Derecho Administrativo*, Vol. I. *Parte General*, Marcial Pons, Madrid, 1993.
- *Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y Procedimiento Administrativo Común (Estudio, comentarios y texto de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre)*, Marcial Pons, Madrid, 1993, y 1999.
- PARAJÓ ALFONSO, L., Capítulo I «Objeto, ámbito de aplicación y principios generales de la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común», en LEGUINA VILLA, J.; SÁNCHEZ MORÓN, M. (Dirs.), *La Nueva Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común*, Tecnos, Madrid, 1993.
- PASCUAL PEDREÑO, E., «El valor probatorio de la contabilidad», *Actualidad Financiera*, núm. monográfico primer trimestre 1996 –especial en homenaje a D. Ángel Sáez Torrecilla–.
- PASTOR BORGONÓN, B., «Eficacia en el proceso de las pruebas ilícitamente obtenidas», *Justicia* 86, II, 1986.
- «La prueba ilegalmente obtenida», AA.VV., *La restricción de los derechos fundamentales de la persona en el proceso penal*, Cuadernos de Derecho Judicial, núm. XXVIII, Consejo General del Poder Judicial, Madrid, 1993.
- PEÑA ALONSO, J.L.; CAZORLA PRIETO, A., en CAZORLA PRIETO, L.M<sup>a</sup>. (Coord.), *La Reforma de la Ley General Tributaria*, McGraw-Hill, Madrid, 1995.
- PÉREZ BERENGENA, J., «La culpabilidad tributaria», *Crónica Tributaria*, núm. 78, 1996.
- PÉREZ DE AYALA BECERRIL, M., «La imposible coordinación del plazo de prescripción del delito fiscal y el nuevo plazo de cuatro años del artículo 64 LGT», *Quincena Fiscal*, núm. 5, 2000.
- PÉREZ GUIRAO, R., *El Valor Probatorio de las Actas y Diligencias de la Inspección Tributaria (ADIT) y su Compatibilidad con la Presunción de Inocencia en el Ordenamiento Jurídico Español*, Tesis doctoral dirigida por D. Juan MARTÍN QUERALT, Universidad de Valencia, 1995.
- PÉREZ ROYO, F., «La represión del fraude tributario y el nuevo delito fiscal», AA.VV. *Medidas urgentes de reforma fiscal*, Vol. I, Instituto de Estudios Fiscales, Ministerio de Hacienda, Madrid, 1977.
- «Reseña del “Convengo su le sanzioni in materia tributaria” (San Remo, 21-22 octubre de 1978)», *Crónica Tributaria*, núm. 28, 1979.
- *Los delitos y las infracciones en materia tributaria*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1986.

- «Derecho tributario sancionador: sobre la naturaleza de sus instituciones y principios para su aplicación», *Jornadas sobre infracciones tributarias: aspectos administrativos y penales*, Centro de Estudios Judiciales, Cursos, Vol. 2, Ministerio de Justicia, Madrid, 1988.
- «El delito fiscal tras veinte años de su implantación: cuestiones abiertas en torno a su aplicación», *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 100, 1998.
- «Los delitos contra la Hacienda Pública: Opciones de política legislativa en su regulación y cuestiones sobre su aplicación», *XIX Jornadas Latino-americanas de Direito Tributário*, Livro 1b, *A Criminalização das Infracções Fiscais*, Associação Fiscal Portuguesa, 1998.
- *Derecho Financiero y Tributario. Parte General*, Cívitas, Madrid, 2001.
- PÉREZ-ESPINOSA SÁNCHEZ, F., *Las infracciones laborales y la Inspección de Trabajo*, Montecorvo, Madrid, 1977.
- PINIELLA I SORLI, J.S., «La potestad sancionadora de la Administración y la jurisprudencia del Tribunal Constitucional: especial referencia a las Comunidades Autónomas», *Revista Jurídica de Catalunya*, núm. 1, 1991.
- PITA GRANDAL, A.M.<sup>a</sup>, «Introducción al estudio de la prueba en el procedimiento de gestión tributaria», *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 54, 1987.
- «Prueba, medios de prueba y valoración en el procedimiento de gestión tributaria. Comentario al artículo 115 de la LGT», AA.VV., *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma*, Vol. II, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1991.
- *La prueba en el procedimiento de gestión tributaria*, Marcial Pons, Madrid, 1998.
- POLO SORIANO, A., «La presunción de veracidad de los documentos de la Inspección», *Impuestos-II*, 1985.
- PONT I CLEMENTE, J.F., «La supresión de la prejudicialidad necesaria en el proceso penal tributario», *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública*, núm. 192, 1987.
- «Separación, en vía de comprobación e investigación por la Inspección tributaria, del procedimiento de liquidación respecto del procedimiento sancionador», *Revista Técnica Tributaria*, núm. 27, 1994.
- «La borrosa configuración de la infracción tributaria en nuestro ordenamiento», *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 84, 1994.
- «El procedimiento sancionador tributario a la luz de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre», PONT MESTRES, M. (Coord.), *Incidencia en los procedimientos tributarios de la Ley 30/1992 de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común (XIII Jornada anual de estudio de la Fundación «A. Lancuentra»)*, Marcial Pons, Madrid, 1995.
- «El procedimiento sancionador tributario», *Revista Técnica Tributaria*, núm. 51, 2000.
- PONT MESTRES, M., «Hacia la superación de una ceremonia de confusión: delimitación del concepto de infracción en el Derecho tributario vigente», *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública*, núm. 197, 1988.

- «Examen de la sentencia del Tribunal Constitucional, de 26-4-1990, sobre supuesta inconstitucionalidad de diversos preceptos de la Ley General Tributaria», *Revista Técnica Tributaria*, núm. 9, 1990.
- «Acerca de la modificación de los procedimientos tributarios: necesario equilibrio de derechos, deberes y responsabilidades entre la Administración y los contribuyentes», *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública*, núm. 230, 1994.
- «Una aproximación, a modo de introducción, acerca de la significación de la Ley 30/1992 en el marco de los procedimientos tributarios», PONT MESTRES, M. (Coord.), *Incidencia en los procedimientos tributarios de la Ley 30/1992 de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común (XIII Jornada anual de estudio de la Fundación «A. Lancuentra»)*, Marcial Pons, Madrid, 1995.
- «Acerca de la pretendida condición de súbdito del contribuyente y de sus garantías ante la Inspección», *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública*, núm. 241, 1996.
- PONT MESTRES, M.; PONT I CLEMENTE, J.F., *Análisis de la Ley 25/1995 de modificación de la Ley General Tributaria (Estudio detallado de cada artículo)*, Cívitas, Madrid, 1995.
- PRIETO SANCHÍS, L., «La jurisprudencia constitucional y el problema de las sanciones administrativas en el Estado de Derecho», *Revista Española de Derecho Constitucional*, núm. 4, 1982.
- PUEYO MASÓ, J.A., Comentario al artículo 140 de la Ley General Tributaria, AMORÓS RICA, N., *Comentarios a las Leyes Tributarias y Financieras*, Tomo II, EDESA, Madrid, 1983.
- PULIDO QUECEDO, M., «“Ne bis in idem”: ¿un nuevo enfoque sustantivo? (A propósito de la STC 177/1999, de 11 de octubre)», *Repertorio Aranzadi del Tribunal Constitucional*, Tomo III, 1999, Aranzadi, Pamplona, 2000.
- QUERALT JIMÉNEZ, J.J., «“Ne bis in idem”: significados constitucionales», AA.VV., *Política criminal y reforma penal. Homenaje a la memoria del Prof. Dr. D. Juan del Rosal*, EDESA, Madrid, 1993.
- QUEROL GARCÍA, M.<sup>a</sup> T. «Cuestiones procesales en la nueva regulación de los delitos contra la Hacienda Pública», *Carta Tributaria Monografías*, núm. 56, 1987.
- *Régimen de infracciones y sanciones tributarias*, Deusto, Bilbao, 1991.
- «Infracciones y sanciones en la nueva Ley de reforma parcial de la L.G.T.», *Carta Tributaria Monografías*, núm. 247, 1996.
- RAMALLO MASSANET, J. «La modificación parcial de la Ley General Tributaria», *Revista Española de Derecho Financiero*, núms. 47-48, 1985.
- «Reforma Tributaria y Constitución», AA.VV., *La fiscalidad en España tras la reforma de los Impuestos de Renta y Patrimonio*, Asociación Española de Asesores Fiscales, Madrid, 1993.
- RAMÍREZ GÓMEZ, S., *El principio ne bis in idem en el ámbito tributario (Aspectos sustantivos y procedimentales)*, Marcial Pons, Madrid, 2000.
- «Principios constitucionales que rigen la potestad sancionadora tributaria», *Revista Española de Derecho Financiero*, núms. 109-110, 2001.

- RANCAÑO MARTÍN, M.<sup>a</sup> A., «El procedimiento por delitos de defraudación tributaria», *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública*, núm. 240, 1996.
- *El delito de defraudación tributaria*, Marcial Pons, Madrid, 1997.
- RIBES RIBES, A., «El derecho a no declarar contra sí mismo en el ámbito penal tributario: reflexiones a la luz de la jurisprudencia norteamericana», *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 105, 2000.
- RICARDO HOYOS, J., «El procedimiento sancionador tributario como procedimiento separado», *Quincena Fiscal*, núm. 3, 2001.
- RIVES SEVA, A.P., «La prueba en el proceso penal. Apuntes jurisprudenciales», *Actualidad Penal*, 1995-2.
- RODRÍGUEZ BEREJO, A., Prólogo a la obra de ZORNOZA PÉREZ, J.J., *El sistema de infracciones y sanciones tributarias (Los principios constitucionales del derecho sancionador)*, Cívitas, Madrid, 1992.
- «Derecho Penal Tributario y Derecho Tributario Sancionador en España», *Revista Iberoamericana de Derecho Tributario*, núm. 4, 1997.
- «La Constitución fiscal en la jurisprudencia constitucional», ponencia presentada en el *Seminario Economía y Constitución de la Fundación Duques de Soria*, Salamanca, 1998.
- *El valor jurídico de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea después del tratado de Niza*, Universidad de Castilla-La Mancha – Gabinete del Rector, Ciudad Real, 2002.
- RODRÍGUEZ CASTRO, J., «El atestado policial», *Actualidad Penal*, 1995-2.
- RODRÍGUEZ IGLESIAS, G.C.; VALLE GÁLVEZ, A., «El Derecho comunitario y las relaciones entre el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, el Tribunal Europeo de Derechos Humanos y los Tribunales Constitucionales nacionales», *Revista de Derecho Comunitario Europeo*, 2, Vol. I, 1997.
- RODRÍGUEZ MOURULLO, G., *Presente y futuro del delito fiscal*, Cuadernos Civitas, Madrid, 1974.
- «El nuevo delito fiscal», *Revista Española de Derecho Financiero*, núms. 15-16, 1977.
- RODRÍGUEZ RAMOS, L., «Presunción de inocencia no minimizada», *La Ley*, 4-1983.
- «¿Atestado, pericia o cuestión prejudicial? (Sobre ciertas corruptelas en la tramitación de causas por injustos administrativos criminalizados)», *Actualidad Jurídica Aranzadi*, núm. 310, 1997.
- RODRÍGUEZ SOL, L., *Registro domiciliario y prueba ilícita*, Comares, Granada, 1998.
- RODRÍGUEZ VINDAS, R.L., «Aproximación a los matices establecidos por la jurisprudencia constitucional en torno a la aplicación de los principios y garantías del orden penal en el ámbito sancionador tributario», *Revista de Contabilidad y Tributación*, Centro de Estudios Financieros, núm. 171, 1997.
- RODRÍGUEZ-ARANA, J., «Derechos fundamentales y construcción europea», *Noticias de la Unión Europea*, CISS, núm. 156, 1998.

- ROLDÁN GARCÍA, J., «Actas de conformidad: Ilegalidad de las sanciones “presuntas” e ineficacia de la confesión de infracciones por el representante», *Gaceta Fiscal*, núm. 122, 1994.
- ROMERO MATA, P.; MARÍN VACAS, V., «La actuación de la Inspección de los tributos en los supuestos de delitos contra la Hacienda Pública», *Impuestos-II*, 1985.
- ROMERO, J., «Algunas consideraciones sobre la actividad de documentación de la Inspección de los Tributos en España y en la República Federal de Alemania. Especial referencia a las actas y al Prüfungsbericht», *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 52, 1986.
- RUBIO DE CASAS, M<sup>a</sup>.G., «Potestad sancionatoria de la Administración y garantías del administrado: comentario a la Sentencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos de 21 de febrero de 1984: el caso Öztürk», *Revista de Administración Pública*, núm. 104, 1984.
- RUBIO LLORENTE, F.; DARANAS PELÁEZ, M., *Constituciones de los Estados de la Unión Europea*, Ariel, Barcelona, 1997.
- RUFÍAN LIZANA, D.M.<sup>a</sup>, «La constitucionalidad de la regulación de las infracciones y sanciones tributarias en la LGT», *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 58, 1988.
- RUIZ DE PALACIOS VILLAVERDE, J.I., Comentario al artículo 33 de la Ley 1/1998, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, AA.VV., *Estatuto del Contribuyente. Ley 1/1998 de Derechos y Garantías de los Contribuyentes*, Francis Lefebvre, Madrid, 1998.
- RUIZ GONZÁLEZ, R.J., «El nuevo régimen de infracciones y sanciones tras la modificación de la Ley General Tributaria (I)», *Carta Tributaria Monografías*, núm. 234, 1995.
- RUIZ VADILLO, E., «Delitos contra la Hacienda Pública (El Delito Fiscal desde la Perspectiva Judicial)», *Crónica Tributaria*, núm. 60, 1989.
- Comentario al artículo 790 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal, en CONDE-PUMPIDO FERREIRO, C. (Dir.), *Enjuiciamiento Criminal. Ley y Legislación Complementaria. Doctrina y Jurisprudencia*, Tomo II, Trivium, Madrid, 1998.
- RUIZ Y GÓMEZ DE BONILLA, E., «Breves reflexiones sobre algunos aspectos del nuevo artículo 349 del Código Penal y de sus antecedentes», *Crónica Tributaria*, núm. 53, 1985.
- RUIZ-JARABO, P., «La Carta de Derechos Fundamentales de la Unión Europea y su renuncia a regular la competencia de los tribunales Comunitario y de Derechos Humanos: ¿Virtud o defecto?», *Noticias de la Unión Europea*, CISS, núm. 207, 2002.
- SAINZ DE BUJANDA, F., *Hacienda y Derecho. Estudios de Derecho financiero*, Vol. II, Instituto de Estudios Políticos, Madrid, 1962.
- *Notas de Derecho Financiero*, Universidad de Madrid-Facultad de Derecho, Madrid, 1975.
- *Sistema de Derecho Financiero, I, Introducción*, Vol. Segundo, Madrid, 1985.
- *Lecciones de Derecho Financiero*, Servicio de publicaciones de la Facultad de Derecho, Universidad Complutense, Madrid, 1993.



- SALVO TAMBO, M.<sup>a</sup>A., «Los derechos y garantías en los procedimientos tributarios. La prescripción», CAZORLA PRIETO, L. M.<sup>a</sup> (Dir.), *La nueva regulación de los derechos y garantías de los contribuyentes ante la Hacienda Pública*, Consejo General del Poder Judicial, Madrid, 1998.
- SÁNCHEZ AYUSO, I., *Circunstancias eximentes y modificativas de responsabilidad por infracciones tributarias*, Marcial Pons, Madrid, 1996.
- «El derecho a no autoincluirse: transcendencia práctica de la sentencia JB contra Suiza del Tribunal Europeo de Derechos Humanos», *Temas Tributarios de Actualidad*, Asociación Española de Asesores Fiscales, abril 2002.
- SÁNCHEZ GALIANA, C.M.<sup>a</sup>, «Las comunicaciones, diligencias e informes como documentos de la Inspección tributaria», *Impuestos-II*, 1995.
- SÁNCHEZ GALIANA, J.A., Capítulo 34 «Presunción de buena fe», en AA.VV. *Comentarios a la Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes*, Centro de Estudios Financieros, s/l, 1999.
- SÁNCHEZ LEGIDO, A., *La reforma del mecanismo de protección del Convenio Europeo de Derechos Humanos*, Colex, Madrid, 1995.
- SÁNCHEZ LÓPEZ, V., *El delito de fraude de subvenciones en el nuevo Código penal*, Colex, Madrid, 1997.
- SÁNCHEZ PEDROCHE, J.A., «Algunas cuestiones de interés atinentes a los derechos y garantías en el procedimiento sancionador tributario», *Revista de Contabilidad y Tributación*, Centro de Estudios Financieros, núm. 208, 2000.
- SÁNCHEZ SERRANO, L., Comentario a la Sección 3.<sup>a</sup> del Capítulo III del Título III de la Ley General Tributaria, AMORÓS RICA, N. (Dir.), *Comentarios a las Leyes Tributarias y Financieras*, Tomo II, EDERSA, Madrid, 1983.
- «Los españoles, ¿súbditos fiscales? (I)», *Impuestos-I*, 1992.
- SÁNCHEZ-OSTIZ GUTIÉRREZ, P., *El Delito Contable Tributario. Interpretación y Análisis Dogmático del Artículo 350 bis del Código Penal*, Aranzadi, Pamplona, 1995.
- SANZ DÍAZ-PALACIOS, J.A., «En busca del necesario equilibrio entre el deber de colaborar con la Inspección tributaria y el derecho a no autoincluirse», *Impuestos*, núm. 14, 2002.
- «El derecho a no autoincluirse ante la Inspección tributaria en caso de posibles delitos contra la Hacienda Pública», Tesis Doctoral, Toledo, 2003.
- «La articulación entre los procedimientos de gestión tributaria y el proceso penal por delito fiscal. El derecho a no declarar contra sí mismo», *Revista Jurídica de Castilla-La Mancha*, núm. 35, 2003.
- «El derecho a no declarar contra sí mismo. La articulación entre los procedimientos de gestión tributaria y el proceso penal por delito fiscal» –Primera parte–, *Análisis Tributario –Perú–* núm 183, 2003.
- SCAPARONE, M., Il II comma dell'art. 24. Il diritto di difesa nel processo penale», en AA.VV. *Commentario della Costituzione*, a cura di BRANCA G., *Rapporti civili. Art. 24-26*, Nicola Zanichelli Editore, Bologna – Soc. Ed. del Foro Italiano, Roma, 1981.

- SCHUSTER, C. (trad. y anotaciones), *Ordenanza Tributaria Alemana. Abgabenordnung, 2000*, Colex, Madrid, 2001.
- SECHI, L., *Diritto penale e processuale finanziario*, Giuffrè, Milano, 1960.
- SEGOVIA LÓPEZ, L., «El nuevo delito fiscal», Boletín de Información, Ministerio de Justicia, año XXXII, núm. 1140, 1978.
- SENÉS MOTILLA, C., *Las cuestiones prejudiciales en el sistema procesal español*, McGraw-Hill, Madrid, 1996.
- SENTÍS MELENDO, S., «La prueba en el proceso. Para quién se prueba – Principio de adquisición», *Revista de Derecho Procesal*, núms. 2-3, 1977.
- SERRANO ANTÓN, F., Traducción de la Sentencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos, de 17 de diciembre de 1996, Saunders v. United Kingdom, HERRERA MOLINA, P.M., «Los derechos a guardar silencio y a no declarar contra sí mismo en el procedimiento inspector (Comentario y traducción de la Sentencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos, de 17 de diciembre de 1996, Saunders v. United Kingdom)», *Impuestos-II*, 1997.
- Capítulo 28 «Información al inicio de las actuaciones de comprobación e investigación», en AA.VV., *Comentarios a la Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes*, Centro de Estudios Financieros, s/l, 1999.
- SESMA SÁNCHEZ, B., «Aspectos críticos de la nueva regulación del procedimiento sancionador tributario», *Revista Técnica Tributaria*, núm. 42, 1998.
- «La separación de los procedimientos tributarios de comprobación y sancionador», *Jornadas de Técnica Tributaria Aplicada. La separación de los procedimientos tributarios de comprobación y sancionador* (Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 29 de noviembre de 2001).
- SILES CANTERO, A.S., «Las actas de la inspección como medio de prueba», *Impuestos-I*, 1995.
- SILVA SÁNCHEZ, M.J., «El delito fiscal en la jurisprudencia», *Impuestos-I*, 1991.
- SIMÓN ACOSTA, E., XIX «Delitos contra la Hacienda Pública», en AA.VV., *Cuestiones tributarias prácticas*, La Ley, Madrid, 1990.
- *El Delito de Defraudación Tributaria*, Aranzadi, Pamplona, 1998.
- «El sistema tributario en veinte años de Constitución», AA.VV., *20 Años de Ordenamiento Constitucional*, Homenaje a Estanislao de Aranzadi, Aranzadi, 1999.
- «Derechos Humanos y Tributación», *Anais das XX Jornadas do ILADT*, Tema 1, Brasil, diciembre de 2000.
- SOLER ROCH, M.<sup>a</sup> T.; ALIAGA AGULLÓ, E., «La configuración autónoma del procedimiento sancionador en materia tributaria», *XIX Jornadas Latino-Americanas de Direito Tributário*, Livro 2, *A Criminalização das Infracções Fiscais – Comunicações Técnicas*, Associação Fiscal Portuguesa, 1998.
- SOLER ROCH, M.<sup>a</sup> T., «Deberes tributarios y derechos humanos», *Revista Técnica Tributaria*, núm. 30, 1995.

- «La tributación de las actividades ilícitas», *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 85, 1995.
- Capítulo 35 «Procedimiento separado», AA.VV., *Comentarios a la Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes*, Centro de Estudios Financieros, s/l, 1999.
- SORIANO GARCÍA, J.E., «Evolución del concepto de “relación jurídica” en su aplicación al Derecho público», *Revista de Administración Pública*, núm. 90, 1979.
- STUFANO, S., *La tutela del contribuente nelle indagini tributarie*, IPSOA, Milano, 1997.
- SUÁREZ GONZÁLEZ, C.J.; HERRERA MOLINA, P.M., «Delito fiscal y Constitución (A propósito de la S.T.S. de 27 de diciembre de 1990)», *Cuadernos de Política Criminal*, núm. 45, 1991.
- SUAY RINCÓN, J., «La discutible vigencia de los principios de imparcialidad y de contradicción en el procedimiento administrativo sancionador», *Revista de Administración Pública*, núm. 123, 1990.
- TEJERIZO LÓPEZ, J.M., «La reforma de la gestión tributaria», *Crónica Tributaria*, núm. 68, 1993.
- «El principio de tutela judicial efectiva y los procedimientos tributarios», *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 82, 1994.
- «La Ley 1/1998, de 26 de febrero, como un avance en los derechos y garantías de los contribuyentes ante la Hacienda Pública (algunas consideraciones generales sobre la nueva Ley)», CAZORLA PRIETO, L. M.<sup>a</sup> (Dir.), *La nueva regulación de los derechos y garantías de los contribuyentes ante la Hacienda Pública*, Consejo General del Poder Judicial, Madrid, 1998.
- «Los delitos contra la Hacienda Pública en el Derecho Español. Algunos aspectos generales», *XIX Jornadas Latino-Americanas de Direito Tributário*, Livro 2, *A Criminalização das Infracções Fiscais – Comunicações Técnicas*, Associação Fiscal Portuguesa, 1998.
- «Procedimientos tributarios y garantías del contribuyente. Una perspectiva constitucional», *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 100, 1998.
- TELLO BELLOSILLO, J.M.<sup>a</sup>, «Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes», *Revista de Contabilidad y Tributación*, Centro de Estudios Financieros, núm. 180, 1998.
- TORRES FERNÁNDEZ, M.<sup>a</sup> E., «El principio *non bis in idem* en la jurisprudencia constitucional. Comentario a la sentencia del Tribunal Constitucional 177/1999 de 11 de octubre», *La Ley*, 4-2000.
- TORRES ROSELL, N., *La denuncia en el proceso penal*, Montecorvo, Madrid, 1991.
- URÍA FERNÁNDEZ, F., «Procedimientos sancionadores en el ámbito tributario», *Tribuna Fiscal*, núm. 49, 1994.
- URÍA GONZÁLEZ, R., «Derecho fiscal y Derecho mercantil», *Hacienda Pública Española*, núm. 94, 1985.
- VALIENTE CALVO, P., «Algunas consideraciones sobre la ley de derechos y garantías del contribuyente y la prescripción del delito fiscal», *Revista del Instituto de Estudios Económicos*, núms. 2-3, 1998.

- VALLEJO OUSADA, R., «Reforma tributaria y regulación del delito fiscal en la España contemporánea (1830-1900)», *Hacienda Pública Española*, Monografías, *La Reforma Fiscal de Mon-Santillán ciento cincuenta años después*, 1996.
- VÁZQUEZ SOTELO, J.L., «Presunción de inocencia» del imputado e «íntima convicción» del Tribunal, Bosch, Barcelona, 1984.
- VEGAS TORRES, J., *Presunción de inocencia y prueba en el proceso penal*, La Ley, Madrid, 1993.
- VELÁZQUEZ CUETO, F.A., «El Reglamento General de la Inspección de los Tributos: un examen de legalidad (Comentario a la Sentencia del Tribunal Supremo de 22 de enero de 1993)», *Crónica Tributaria*, núm. 66, 1993.
- «La prueba en el procedimiento de gestión tributaria (I y II)», *Carta Tributaria Monografías*, núms. 187 y 188 (respectivamente), 1993.
- VILA MAYO, J.E., «El nuevo delito fiscal», *La Ley*, 4-1985.
- «Consideraciones en orden a la práctica de la prueba en el juicio oral», *Actualidad Penal*, 1990-1.
- VILLAR EZCURRA, M.; HERRERA MOLINA, P.M., «Aportaciones del Derecho comunitario al Estatuto del Contribuyente», *Quincena Fiscal*, núm. 10, 1999.
- WESTON, M., *An English Reader's Guide to the French Legal System*, New York, Oxford, Berg, 1991.
- ZORNOZA PÉREZ, J.J., *El sistema de infracciones y sanciones tributarias (Los principios constitucionales del derecho sancionador)*, Civitas, Madrid, 1992.
- Prólogo a la obra de MARÍN-BARNUEVO FABO, D., *Presunciones y técnicas presuntivas en Derecho Tributario*, McGraw Hill, Madrid, 1996.

