



EL DRET A NO AUTOINCULPAR-SE EN L'ÀMBIT TRIBUTARI

Treball Final de Grau

Facultat de Dret

Grau en Dret

Curs: 2022-2023

Convocatòria: Maig 2023

Alumne: Laura Garcia Gusó

Tutora: M^a Luisa Esteve Pardo

AGRAÏMENTS

En primer lloc, agrair a la meva tutora, M^a Luisa Esteve Pardo, per la seva orientació durant la realització d'aquest Treball de Final de Grau.

També vull mostrar el meu agraïment a la Universitat de Girona per la qualitat de l'educació rebuda, la qual ha sigut fonamental per la meva formació com a professional i per la realització d'aquest treball.

Finalment, vull agrair a tots aquells que, d'una forma o altra, han contribuït a la realització d'aquest treball.

MOLTES GRÀCIES!

LLISTAT D'ACRÒNIMS

art./ arts	Article/articles
CE	Constitució Espanyola de 1978
CEDH	Conveni Europeu per la Protecció dels Drets Humans i de les Llibertats Fonamentals
FJ	Fonament Jurídic
LDGC	Llei de Drets i Garanties dels Contribuents
LGT	Llei General Tributària
núm.	Número
pàg.	Pàgina/pàgines
RTC	Resolució del Tribunal Constitucional
STC	Sentència del Tribunal Constitucional
STEDH	Sentència del Tribunal Europeu dels Drets Humans
TC	Tribunal Constitucional
TEDH	Tribunal Europeu dels Drets Humans
TS	Tribunal Suprem

ÍNDIX

1.	INTRODUCCIÓ.....	6
2.	EL DEURE DE COL·LABORACIÓ TRIBUTÀRIA.....	7
2.1.	Fonament constitucional.....	7
2.2.	Configuració legal del deure de col·laborar.....	8
3.	SEPARACIÓ DE PROCEDIMENTS: COMPROVADOR I SANCIONAR.....	10
3.1.	Antecedents: «mixtificació» procedimental.....	10
3.2.	Situació actual.....	14
4.	EL DRET A NO AUTOINCULPAR-SE EN L'ÀMBIT TRIBUTARI.....	16
4.1.	Origen i fonament del dret a no autoinculpar-se.....	16
4.1.1.	Regulació del dret a no autoinculpar-se en l'àmbit penal.....	16
4.1.1.1.	<i>Constitució Espanyola.....</i>	<i>16</i>
4.1.1.2.	<i>CEDH i Declaració Universal de Drets Humans.....</i>	<i>17</i>
4.1.2.	Translació del dret a no autoinculpar-se de l'ordre penal a l'administratiu sancionador.....	18
4.2.	Àmbit d'aplicació dels drets a no autoinculpar-se.....	21
4.2.1.	Dret a no autoinculpar-se en el procediment d'inspecció i investigació.....	21
4.2.2.	Dret a no autoinculpar-se en el procediment sancionador administratiu tributari.....	24
4.2.3.	Dret a no autoinculpar-se en la «fase preprocessal».....	26
4.3.	Contingut del dret a no autoinculpar-se.....	28
5.	ANÀLISI DE LA JURISPRUDÈNCIA SOBRE EL DRET A NO AUTOINCULPAR-SE	30
5.1.	Jurisprudència del TEDH.....	30
5.1.1.	<i>Cas Funke contra França.....</i>	<i>30</i>
5.1.2.	<i>Cas Bendenoun contra França.....</i>	<i>32</i>
5.1.3.	<i>Cas Saunders contra Regne Unit.....</i>	<i>34</i>
5.1.4.	<i>Cas J.B. contra Suïssa.....</i>	<i>36</i>
5.2.	Jurisprudència del TC.....	38
5.2.1.	Sentència 76/1990, de 26 d'abril.....	38
5.2.2.	Sentències 18/2005, d'1 de febrer; i 68/2006, de 13 de març.....	40
6.	CONCLUSIONS.....	43
7.	REFERÈNCIES BIBLIOGRÀFIQUES.....	45

7.1.	Bibliografia.....	45
7.2.	Bibliografia web.....	46
7.3.	Legislació	48
7.4.	Jurisprudència	49

1. INTRODUCCIÓ

La Constitució Espanyola de 1978, que és la norma fonamental que regeix a Espanya, reconeix en el seu article 24 el dret a la tutela judicial efectiva i a un procés amb totes les garanties, que inclou la presumpció d'innocència i altres garanties processals. En concret, l'article 24.2 de la Constitució estableix que «es garanteix la llibertat personal i la presumpció d'innocència» i que «tota persona es presumeix innocent mentre no es provi la seva culpabilitat». Així mateix, l'article 17.3 de la Constitució reconeix el dret a no declarar contra sí mateix i a no confessar-se culpable.

Al llarg de la història, les garanties i principis esmentats anteriorment s'han aplicat principalment en l'àmbit dels processos penals, on són fonamentals per tal de garantir un judici just i equitatiu. Aquestes garanties i principis tenen la funció de protecció contra possibles abusos per part de les autoritats en el procés penal.

En els últims anys, hi ha hagut una ruptura en la reducció exclusiva d'aquestes garanties a l'àmbit penal degut a una interpretació més àmplia que ha portat a la seva aplicació en àrees que, en un principi, semblaven alienes al seu propòsit. Un d'aquests nous camps d'aplicació destacats és el dels procediments tributaris, incloent tant els de sanció com els de comprovació i investigació.

Ara bé, la doctrina predominant ha senyalat repetidament que l'articulació dels procediments tributaris de comprovació i investigació i d'imposició de sancions crea una situació conflictiva entre els béns constitucionals contemplats a l'article 24.2 de la CE, el qual estableix el dret a no autoincriminar-se, i els reconeguts a l'article 31 de la CE, que estableixen la obligació de cooperar amb l'Administració tributària.

En aquest sentit, s'argumenta que quan els contribuents proporcionen informació durant un procés tributari, ho fan sota coacció, ja que l'incompliment pot portar a sancions. A més a més, es sosté que l'ús posterior d'aquesta informació en procediments sancionadors o fins i tot penals viola el dret dels contribuents a no autoincriminar-se. Per tant, es qüestiona la legalitat d'obligar als contribuents a proporcionar informació en aquestes circumstàncies.

En aquest treball es pretén analitzar si el deure de col·laborar amb l'Administració tributària basat en el deure de contribuir de l'article 31.1 de la Constitució pot entrar en conflicte amb el dret fonamental a no autoincriminar-se establert a l'article 24.2 de la CE. Creiem que és necessari trobar un equilibri entre aquests dos aspectes per tal de garantir el compliment de les obligacions tributàries i protegir els drets fonamentals dels ciutadans.

L'estructura del treball serà la següent: En primer lloc, ens aturarem en la regulació del dret de col·laboració amb la Inspecció tributària. Tot seguit, analitzarem la reforma introduïda per la Llei 1/1998, de 26 de febrer, de Drets i Garanties dels Contribuents, que va separar el procediment comprovador i investigador del sancionador en el seu article 34.1. En aquest apartat, abordarem la qüestió de si la separació dels procediments tributaris va ser més un miratge que una realitat. A continuació, ens centrarem en el dret a no autoinculpar-se en l'àmbit tributari. Finalment, es tindrà en compte la jurisprudència tant del Tribunal d'Estrasburg i del Tribunal Constitucional.

2. EL DEURE DE COL·LABORACIÓ TRIBUTÀRIA

2.1. Fonament constitucional

La Constitució Espanyola de 1978 (en endavant CE) estableix en l'apartat primer del seu article 31:

«Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos, de acuerdo con su capacidad económica, mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio».

Aquest article estableix el principi de solidaritat fiscal, que implica que tots els ciutadans han de col·laborar amb el finançament de la despesa pública, ja que l'Estat té la obligació de proporcionar serveis i béns públics a la societat, com l'educació, la salut o la seguretat, entre altres. Per poder complir amb aquesta obligació, l'Estat necessita obtenir recursos financers, que en gran part s'obtenen a través de la recaptació d'impostos. D'aquest precepte també se'n dedueixen altres principis que conformen els fonaments del nostre sistema tributari, com són els principis d'igualtat, justícia i capacitat econòmica. Així mateix, el reproduït article eleva al rang de deure jurídic la contribució al manteniment de les despeses públiques a través dels tributs.

És sabut que per tal d'assegurar l'efectivitat d'aquests principis i deures, els quals són essencials pel manteniment de l'ordre econòmic i social, l'ordenament jurídic disposa d'un sistema complet d'eines, entre les quals destaca la facultat atribuïda als òrgans de l'Administració tributària per portar a terme procediments administratius que permeten comprovar i investigar el compliment de les obligacions tributàries per part dels contribuents.

En el context d'aquests procediments, l'article 142 de la Llei General Tributària¹ (en endavant LGT) preveu aquestes facultats que l'ordenament jurídic atorga a l'Administració tributària per

¹ Llei 58/2003, de 17 de desembre, General Tributària.

tal d'exigir als contribuents l'entrega de tota informació amb transcendència tributària² que hagi de ser comprovada. De manera recíproca, els contribuents tenen la obligació de col·laborar proporcionant les dades i antecedents requerits, i la falta de col·laboració³ pot constituir una infracció, tal com disposa l'apartat tercer⁴ del citat article.

Com veiem, l'activitat inspectora i comprovadora de l'Administració tributària és imprescindible per garantir el compliment d'aquest deure jurídic ja que, d'una altra manera, com ja ha recalcat diverses vegades el Tribunal Constitucional⁵, es produiria una distribució injusta de la carga fiscal⁶. L'esdeveniment d'aquesta competència fiscal deslleial es donaria perquè, sense aquestes activitats inspectores i comprovadores, és possible que alguns contribuents no declarin o declarin incorrectament els seus impostos, el que porta a una càrrega fiscal desigual. Como es pot deduir, aquest deure de col·laborar amb l'Administració tributària es fonamenta en el deure general de contribuir al sosteniment de les despeses públiques, que s'estableix a l'article 31.1 de la CE.

En aquest sentit, els principis enunciats a l'article 31.1 de la CE són la base constitucional de l'actuació de l'Administració tributària, i per tant, del deure de col·laborar-hi.

2.2. Configuració legal del deure de col·laborar

Malgrat que la base fonamental del deure de col·laboració amb la Inspecció dels tributs es troba establerta a la Constitució, convé assenyalar que la LGT reflecteix els mateixos principis que constitueixen les bases del nostre sistema tributari, tal com es detalla en el seu article 3.1⁷.

Per tant, és la LGT l'encarregada de «habilitar las potestades o los instrumentos jurídicos que sean necesarios y adecuados para que, dentro del respeto debido a los principios y derechos constitucionales, la Administración esté en condiciones de hacer efectivo el cobro de las deudas tributarias sancionando en su caso los incumplimientos de las obligaciones que correspondan a

² Articles 93 i 94 de la LGT.

³ Infracció greu regulada per l'article 203 de la LGT.

⁴ Article 142.3 de la LGT: «Los obligados tributarios deberán atender a la inspección y le prestarán la debida colaboración en el desarrollo de sus funciones».

⁵ SSTC 110/1984, de 26 de novembre, FJ 3º; i 76/1990, de 26 d'abril, FJ 3º.

⁶ Senyala el Tribunal Constitucional (STC 110/1984, de 26 de novembre): «(...)para el efectivo cumplimiento del deber que impone el art. 31.1 de la Constitución es imprescindible la actividad inspectora y comprobatoria de la Administración tributaria, ya que de otro modo «se produciría una distribución injusta en la carga fiscal», «pues lo que unos no paguen debiendo pagar, lo tendrán que pagar otros con más espíritu cívico o con menos posibilidades de defraudar»; de ahí la necesidad y la justificación de «una actividad inspectora especialmente vigilante y eficaz, aunque pueda resultar a veces incómoda y molesta»».

⁷ Article 3.1 de la LGT: «La ordenación del sistema tributario se basa en la capacidad económica de las personas obligadas a satisfacer los tributos y en los principios de justicia, generalidad, igualdad, progresividad, equitativa distribución de la carga tributaria y no confiscatoriedad».

los contribuyentes o las infracciones cometidas por quienes están sujetos a las normas tributarias».⁸

L'article 17.2 de la mateixa llei estableix que de la relació jurídic-tributària poden derivar-se obligacions tant formals com materials⁹ per l'obligat tributari, així com la imposició de sancions en cas del seu incompliment. Senyala LUNA RODRIGUEZ¹⁰ al respecte: «Asimismo, la colaboración tributaria se concreta en el cumplimiento de deberes formales, en especial contables y de mantenimiento de información, así como la posibilidad, a requerimiento de la Administración Tributaria, de mostrar todos aquellos datos e información que se supongan de *trascendencia tributaria*».

Entre les obligacions formals, regulades bàsicament en els articles 29 i 142 de la LGT, es troben, per exemple, la de «facilitar la pràctica d'inspeccions i comprovacions administratives» i la d'«aportar a l'Administració tributària llibres, registres, documents o informació que l'obligat tributari hagi de conservar en relació amb el compliment de les obligacions tributàries pròpies o de tercers, així com qualsevol dada, informe, antecedent i justificant amb transcendència tributària, a requeriment de l'Administració o en declaracions periòdiques» (lletres f) i g) de l'article 29.2 de la LGT).

Per tal de fer efectiu el compliment d'aquest deure de col·laboració a càrrec dels contribuents, la LGT atorga unes facultats a la Inspecció tributària, previstes a l'article 142 i ampliades als articles 171 a 173 del Real Decret 1065/2007, de 27 de juliol¹¹. De forma concreta, en Real Decret regula l'examen de la documentació dels obligats tributaris, l'entrada i reconeixement de finques i l'obligació d'atendre als òrgans d'inspecció.

Aquestes són les fórmules de col·laboració i els instruments amb què compta actualment el sistema d'aplicació dels tributs per fer front al frau i elusió fiscal. En cas de resistència, obstrucció, excusa o negativa a les actuacions de l'Administració tributària, incomplint el deure de col·laboració, els contribuents podran ser sancionats per aquesta. Cal afegir que l'article 178 de

⁸ STC 76/1990, FJ 3º.

⁹ Segons l'article 17.3 de la LGT: «Son obligaciones tributarias materiales las de carácter principal, las de realizar pagos a cuenta, las establecidas entre particulares resultantes del tributo y las accesorias. Son obligaciones tributarias formales las definidas en el apartado 1 del artículo 29 de esta ley».

¹⁰ LUNA RODRIGUEZ, R. (2002). *El derecho a no autoinculpación en el ordenamiento tributario español*, en «Memoria para optar al grado de doctor», dir. FALCON Y TELLA, R. Universidad Complutense, Madrid.

¹¹ Real Decret 1065/2007, de 27 de juliol pel que s'aprova el Reglament General de les actuacions i els procediments de gestió i inspecció tributària i de desenvolupament de les normes comunes dels procediments d'aplicació dels tributs.

la LGT estableix que la potestat sancionadora en matèria tributària s'exercirà conforme els principis reguladors en matèria administrativa, amb les especialitats previstes per aquesta Llei, destacant en particular determinats principis aplicables en aquest àmbit, tals com el de legalitat, tipicitat, responsabilitat, proporcionalitat i no concurrència.

En relació a la configuració legal d'aquest deure de col·laboració tributària, tal com estableix l'article 31.3 de la CE, es tracta d'una prestació personal de caràcter públic consistent en donar, fer o deixar de fer per part del contribuent i, com a tal, es troba cobert pel principi de reserva de llei. En aquest cas, aquesta reserva de llei no ha d'entendre's de manera absoluta, sinó relativa ja que juntament amb aquestes normes que li atorguen la necessària habilitació legal, s'han elaborat Reglaments. SARRÓ RIU¹² destaca el capítol VI del títol I del Reglament General de la Inspecció dels Tributs de 1986 i el títol V del vigent Reglament general d'aplicació dels tributs aprovat pel RD 1065/2007.

3. SEPARACIÓ DE PROCEDIMENTS: COMPROVADOR I SANCIONAR

3.1. Antecedents: «mixtificació» procedimental

Com és sabut, abans de l'entrada en vigor de la Llei de Drets i Garanties dels Contribuents¹³(en endavant LDGC), les sancions tributàries eren considerades com a part del deute tributari i eren imposades juntament amb la quota tributària i els altres components que conformaven aquest deute. D'aquesta manera, tal com estableix SANZ DÍAZ-PALACIOS¹⁴, les actuacions inspectores de comprovació i investigació corresponien simultàniament a dos procediments tributaris diferents: per una banda, eren actuacions instructores del procediment de liquidació i, per altra banda, tenien aquest mateix caràcter instructor en el procediment per la imposició de sancions tributàries.

Així doncs, abans de l'entrada en vigor de la mencionada llei i sota la vigència de la LGT de 1963¹⁵, el dret espanyol es trobava en un supòsit d'unió d'ambdós procediments: el de

¹² SARRÓ RIU, J. (2009). *El derecho a no autoinculparse del contribuyente*. Barcelona: J.M. Bosch Editor, pàg. 33.

¹³ La Llei 1/1998, de 26 de febrer, de Drets i Garanties dels Contribuents va separar formalment els procediments de liquidació i sancionador en el seu article 34.1.

¹⁴ SANZ DÍAZ-PALACIOS, J.A. (2004). *Derecho a no autoinculparse y delitos contra la Hacienda Pública*. Editorial Colex, pàg. 189.

¹⁵ Llei 230/1963, de 28 de desembre, General Tributària.

comprovació i investigació i el sancionador. La denominació de «mixtificació» procedimental ha sigut utilitzada per nombrosos autors¹⁶ per referir-se a aquesta fusió de procediments.

A continuació, analitzem l'impacte de la «mixtificació» procedimental en la imposició de les sancions tant pecuniàries, proporcionals i fixes, com les no consistents en multa.

Quant a la primera classe de sancions, la «mixtificació» procedimental va ser absoluta. El text original de l'article 49.2 f) del Real Decret 939/1986¹⁷ establí que, en les actes, a més de la regularització de les situacions tributàries que els Actuaris estimessin procedents, aquests havien de consignar, quan procedís, les infraccions tributàries que haguessin apreciat, «incloent els interessos de demora i les sancions pecuniàries aplicables, amb especificació dels criteris per la seva graduació, i determinant el deute tributari degut pel subjecte passiu, retenidor o responsable solidari». Es dedueix d'aquest precepte que la terminació tant del procediment de liquidació com del sancionador confluïa en un sol acte administratiu, dictat per l'Inspector-Jefe corresponent.

Pel que fa al tractament de les sancions pecuniàries de caràcter fixe, es diferenciava de les primeres en el fet que l'Inspector-Jefe encarregat de dictar les actes o diligències en el procediment de liquidació no era l'òrgan competent per acordar i imposar les sancions en el cas de que hagués constatat accions o omissions constitutives d'infraccions tributàries simples o greus. S'aplicava, en aquest sentit, l'article 59.4 del Real Decret 939/1986:

«(...) 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 aquella, para formular alegaciones ante la dependencia inspectora. En otro caso, se deberá comunicar al interesado la incoación del oportuno expediente para que, siempre previa 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».

¹⁶ JUAN LOZANO (1997), p. 24; JIMÉNEZ (2002), p. 18; SANZ DÍAZ-PALACIOS (2004), p. 189; ANEIRO (2005), p. 175.

¹⁷ Real Decret 939/1986, de 25 d'abril, pel que s'aprova el Reglament General de la Inspecció dels Tributs.

Com s'observa, aquest precepte tot i fer referència a l'existència de dos expedients diferents pel procediment de liquidació i pel sancionador, la «mixtificació» procedimental continuava estant present en aquest tipus de sancions ja que no hi havia instaurat un autèntic procediment per la imposició de sancions pecuniàries fixes.

En relació a l'última classe de sancions, les no consistents en multa, aquestes es trobaven en la mateixa situació que les últimes analitzades: l'article 81.2 de la LGT de 1963 va exigir un «expediente distinto e independiente del instruido para regularizar la situación tributaria del sujeto infractor e imponer las multas correspondientes», però no hi havia una real separació procedimental.

En el marc d'aquesta «mixtificació» procedimental, com podien els obligats tributaris salvaguardar el principi *nemo tenetur*¹⁸? PONT I CLEMENTE va assenyalar el següent en relació a la problemàtica plantejada per la confusió dels procediments:

«(...) 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 de guardar silencio, se estará obligando al posible sujeto infractor a colaborar en su incriminación, lo cual está vedado por nuestro sistema de garantías constitucionales».¹⁹

Respecte a la tensió dialèctica existent entre els drets de l'article 24.2 de la CE i el deure de contribuir consagrat a l'article 31.1 de la mateixa norma, diferents autors s'han posicionat, proposant solucions diferents.

¹⁸ «Ningú està obligat a acusar-se a sí mateix».

¹⁹ PONT I CLEMENTE, J.F. (1994). *Separación, en vía de comprobación e investigación por la Inspección tributaria, del procedimiento de liquidación respecto del procedimiento sancionador*. Revista técnica Tributaria, núm. 27, pàg. 80.

Per una banda, existeix un sector doctrinal que defensa que la garantia regulada en aquest article 24.2 de la CE ha d'aplicar-se en el procediment inspector. PALAO TABOADA²⁰ es troba entre aquells que admeten que, mentre no existeixi una efectiva separació entre ambdós procediments, és necessari reconèixer que els contribuents tenen el dret a negar-se a proporcionar a l'Administració la informació que pugui resultar potencialment autoincriminatòria (sense ser castigat per aquesta negativa) ja que considera que una vegada aquesta informació estigui en possessió de l'Administració, és poc probable impedir que sigui tinguda en compte a efectes sancionadors.

En referència al moment en el qual l'obligat tributari pot exercir aquest dret de no col·laborar, refusant la informació autoincriminatòria, el mencionat autor opina que aquest dret pot ser invocat en qualsevol moment dins del procediment d'inspecció, donant dues raons. La primera raó és que només l'obligat tributari pot saber si la informació requerida per part de l'Administració pot tenir o no contingut autoincriminatori. El segon argument és que l'essència fonamental del dret a guardar silenci radica en la possibilitat de poder invocar-lo en qualsevol moment.

Si el contribuent refusa amb aquest motiu la seva col·laboració, com obtindria llavors la Inspecció les dades necessàries per determinar el deute tributari? A través d'una estimació indirecta²¹, tot i que el citat autor reconeix les dificultats pràctiques que comporta aquesta solució.

Per últim, alguns autors han considerat que s'ha de negar virtualitat punitiva a la informació aportada en el procediment inspector. A aquests efectes, SARRÓ RIU²² presenta una perspectiva diferent a la de PALAO TABOADA al proposar una solució que conserva l'obligació de col·laboració sota l'amenaça de sancions, però evita que les proves obtingudes s'utilitzin en el procés sancionador. D'aquesta manera, s'intenta eliminar l'element punitiu que, per la seva naturalesa, no hauria de formar part del procés d'inspecció.

D'igual manera, FALCÓN Y TELLA 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 trascendencia tributaria, no puede servir de prueba en ningún procedimiento sancionador posterior, penal o administrativo».²³

²⁰ PALAO TABOADA, C. (2008). *El derecho a no autoinculparse en el ámbito tributario*. Madrid: Thomson-Civitas.

²¹ La regulació en detall del mètode de l'estimació indirecta es troba a l'article 53 de la LGT, mentre que el procediment a seguir per la seva aplicació es recull a l'article 158 de la LGT.

²² SARRÓ RIU, J. (2009). *El derecho de no autoinculparse del contribuyente*. Barcelona: J.M Bosch Editor.

²³ FALCÓN Y TELLA, R. (1995). *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, pàg. 10.

3.2. Situació actual

Com hem esmentat anteriorment, l'entrada en vigor de la LDGC va separar, almenys formalment, els procediments tributaris de liquidació i sancionador. L'article 34, apartat 1, d'aquesta llei establia:

«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».

La LGT de 2003 manté la separació dels procediments, tot i que el cert és que les actuacions inspectors de comprovació i investigació poden tenir transcendència sancionadora. De fet, les dades subministrades pel contribuent inspeccionat poden fonamentar la imposició de sancions tributàries.

És més, el TC²⁴ ha reconegut la virtualitat probatòria de les actuacions d'inspecció en via jurisdiccional contenciós-administrativa, sense necessitat que el seu contingut es reiteri en aquesta via. Això és possible gràcies al transvasament d'informació entre els dos expedients previst a l'article 34.2 de la LDGC²⁵ i a l'article 210.2 de la LGT²⁶.

En definitiva, encara que hi hagi una separació formal entre els dos procediments, en la pràctica les actuacions inspectors de comprovació i investigació poden tenir també efectes repressius, n'hi ha prou que s'incorporin formalment a l'expedient sancionador abans de la proposta de resolució i, a més a més, poden ser utilitzades com a prova en via jurisdiccional.

²⁴ STC 76/1990, de 26 d'abril, FJ 8: «(...) 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 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».

²⁵ Article 34.2 de la LDGC: «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 este último».

²⁶ Article 210 de la LGT: «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».

Tal i com manifesta SANZ-DÍAS PALACIOS²⁷, la separació de procediments ha tingut i té només caràcter formal ja que consisteix simplement en que les propostes de liquidació i de sanció s'han de recollir en dos documents diferents, de manera que l'Inspector-Jefe corresponent no dicta un únic acte administratiu, com ha fet fins la reforma, sinó dos (un de liquidació i un altre sancionador).

La reforma introduïda el 1998 va tenir com a objectiu separar formalment els procediments de comprovació i investigació i els de sanció, garantint així, el dret a no autoinculpar-se. No obstant, si les dades que es podrien interpretar com a autoincriminatòries es transvasen al procediment sancionador, això podria posar en qüestió la garantia d'aquest dret, i la situació actual podria no diferir substancialment de la que es donava abans de la reforma.

CASAS AGUDO²⁸ assenyala que el transvasament acrític i indiscriminat de dades i antecedents obtinguts en un procediment tributari on hi ha l'obligació legal de declarar, suposa una clara vulneració del dret a no declarar contra un mateix. Afegeix que només es podria justificar la constitucionalitat de l'article 210.2 de la LGT, a la llum dels drets establerts a l'article 24.2 de la CE, si s'interpreta en el sentit que només es pot incorporar a l'expedient sancionador aquella informació que sigui susceptible d'utilitzar-se amb finalitats punitives. Això es deu a la pràctica anòmala per part de la l'Administració tributària de recórrer a la tramitació «abreujada» dels procediments sancionadors (art. 210.5 LGT) mitjançant la incorporació quasi automàtica i indiscriminada de tot el material informatiu recopilat en el procediment d'aplicació del tribut.

Com es pot resoldre llavors la tensió dialèctica entre el deure de col·laborar i el dret a no autoinculpar-se en el procediment inspector? La solució que ofereix la doctrina alemanya²⁹ i a la qual es ratifica PALAO TABOADA és la de refutar que les declaracions autoinculpatòries realitzades sota coacció pel subjecte en el procediment de liquidació tinguin conseqüències sancionadores. L'autor apunta que la separació dels procediments no és imprescindible per garantir l'efectivitat d'aquest dret emparat a l'article 24.2 de la CE. No obstant, sí que afecta la manera de tutelar-lo depenent de si tal separació existeix o no. Com hem dit, en la situació actual de separació formal dels procediments, és possible exigir a l'obligat tributari una col·laboració sense restriccions en el procediment de liquidació, però impedit la utilització de les dades autoincriminatòries obtingudes en el procediment sancionador.

²⁷ SANZ DÍAZ-PALACIOS, J.A. (2004). *Derecho a no autoinculparse y delitos contra la Hacienda Pública*. Editorial Colex, pàg. 204.

²⁸ CASAS AGUDO, D. (2017). *A vueltas con el derecho a no autoinculparse y su dialéctica con los deberes de colaboración tributaria*. Quincena fiscal, núm. 10, pàg. 93-94.

²⁹ § 393 de l'Ordenança Tributària alemanya

Per últim, indica SANZ DÍAZ-PALACIOS que, ja que no és possible que aquestes dades autoincriminatòries obtingudes en el procediment liquidador sustentin vàlidament la repressió d'il·lícits tributaris, els òrgans inspectors hauran de recopilar altres «medis de convicció» per sancionar legítimament als responsables. La mateixa postura defensa TEJERIZO LÓPEZ:

«(...) no debe ser posible imponer una sanción utilizando como único elemento de prueba los datos aportados por el interesado. Estos datos solamente pueden servir para confirmar los obtenidos por otras fuentes o por otros medios».³⁰

4. EL DRET A NO AUTOINCULPAR-SE EN L'ÀMBIT TRIBUTARI

4.1. Origen i fonament del dret a no autoinculpar-se

4.1.1. Regulació del dret a no autoinculpar-se en l'àmbit penal

4.1.1.1. Constitució Espanyola

El dret a no autoinculpar-se està protegit a la CE, en concret a l'article 24. L'apartat segon del citat article estableix el següent: «Asimismo, todos tienen derecho (...) a no declarar contra sí mismos, a no confesarse culpables y a la presunción de inocencia». Aquest article protegeix el dret a no ser obligat a declarar en contra d'un mateix i el dret a no confessar-se culpable d'un delictes. A més a més, garanteix el dret a la llibertat personal i a la presumpció d'innocència, el que significa que ningú pot ser considerat culpable d'un delictes fins que hagi estat jutjat i declarat com a tal per un tribunal competent.

La redacció adoptada per la CE sembla tenir la seva inspiració en el Pacte Internacional de Drets Civils i Polítics de 19 de desembre de 1966³¹, el qual ha estat ratificat per Espanya. Aquest Pacte estableix en el seu article 14.3.g) que tota persona acusada té dret a no ser compel·lida a declarar en contra seu ni a declarar-se culpable. Així mateix, en el mateix article, el seu apartat segon regula la presumpció d'innocència, garantia que gaudeix tota persona acusada fins que no sigui provada la seva culpabilitat d'acord amb la llei.

Tradicionalment, el TC solia configurar aquests drets en relació a la no autoincriminació assenyalant que:

«Son garantías o derechos instrumentales del genérico derecho de defensa, (...), en consecuencia, puede optar por defenderse en el proceso en la forma que estime más conveniente

³⁰ TEJERIZO LÓPEZ, J.M. (1998). *Procedimientos tributarios y garantías del contribuyente. Una perspectiva constitucional*. Revista Española de Derecho Financiero, núm. 100, pàg. 720.

³¹ Instrument de Ratificació d'Espanya del Pacte Internacional de Drets Civils i Polítics, fet a Nova York el 19 de desembre de 1966.

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».

Els esmentats drets «entroncan también 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 troncar fácticamente haciendo recaer en el imputado la obligación de aportar elementos de prueba que supongan una autoincriminación».³²

Més endavant, juntament amb aquesta configuració tradicional, el TC va començar a enfocar la definició d'aquests drets fent referència explícita a la jurisprudència del Tribunal Europeu dels Drets Humans.

4.1.1.2. CEDH i Declaració Universal de Drets Humans

A diferència del que succeeix en la CE, el dret a la no autoincriminació no està expressament regulat en el Conveni Europeu de Drets Humans³³(en endavant CEDH) ni en la Declaració Universal de Drets Humans de 1948, tot i que sí es troba contemplat en el Pacte Internacional de Drets Civils i Polítics, tal com s'ha mencionat anteriorment.

Encara que el CEDH no reconeix explícitament el dret a no autoinculpar-se, el Tribunal Europeu de Drets Humans (en endavant TEDH) el considera com a part integrant del nucli a un procés just i equitatiu, que es regula a l'article 6 del CEDH. Concretament, l'apartat 1 d'aquest precepte estableix que: «Toda persona tiene derecho a que su causa sea oída equitativa, públicamente y dentro de un plazo razonable, por un Tribunal independiente e imparcial, establecido por 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». L'apartat segon del mateix article regula el dret a la presumpció d'innocència³⁴.

El CEDH no menciona de manera expressa el dret a no autoinculpar-se. No obstant, com s'ha mencionat, el TEDH el considera com a part del dret a un judici equitatiu en algunes sentències³⁵:

«El derecho a guardar silencio y uno de sus componentes-el derecho a no contribuir a la propia incriminación son normas internacionales generalmente reconocidas que están en el corazón de la noción de proceso equitativo consagrado por el artículo 6. Su razón de ser radica,

³² STC 161/1997, de 2 d'octubre, FJ 5º.

³³ Instrument de Ratificació del Conveni per la Protecció dels Drets Humans i de les Llibertats Fonamentals, fet a Roma el 4 de novembre de 1950, i esmenat pels Protocols addicionals números 3 i 5, de 6 de maig de 1963 i 20 de gener de 1966, respectivament.

³⁴ Article 6.2 del CEDH: «Toda persona acusada de una infracción se presume inocente hasta que su culpabilidad haya sido legalmente declarada».

³⁵ Entre altres, en les sentències de 3 de maig de 2001, cas *J.B. contra Suïssa* i cas *Allen contra Regne unit*.

entre otras cosas, en la protección del acusado contra una coerción abusiva por parte de las autoridades, lo que evita los errores judiciales y permite alcanzar los fines del artículo 6. En particular, el derecho a no contribuir a la propia incriminación presupone que, en un asunto penal, la acusación trata de fundar su argumentación sin recurrir a elementos de prueba obtenidos mediante coacción o presiones con desprecio de la voluntad del acusado. En este sentido está estrechamente ligado al principio de presunción de inocencia consagrado en el artículo 6, párrafo 2 del Convenio».

Segons SARRÓ RIU³⁶, aquesta interpretació del TEDH és aplicable per entendre que les mencionades garanties de no autoincriminació també estan implícitament recollides en la Declaració Universal de Drets Humans, especialment en els seus articles 10³⁷ i 11³⁸.

4.1.2. Translació del dret a no autoinculpar-se de l'ordre penal a l'administratiu sancionador

Com ja s'ha assenyalat, fins fa poc temps, les garanties establertes a l'article 24.2 de la CE s'aplicaven principalment en el marc dels procediments penals. No obstant això, en els últims anys, aquestes garanties s'han estès a altres àmbits com ara l'ordre administratiu sancionador. Per trobar les raons d'aquesta tendència, hem d'analitzar la doctrina del nostre Tribunal Constitucional i també la jurisprudència del TEDH. Això ens permetrà comprendre les bases que sustenten aquesta ampliació de les garanties establertes a l'article 24.2 de la CE a altres àmbits que no són els processos penals.

El primer argument es basa en la doctrina del TC que es va iniciar amb la sentència 18/1981, en virtut de la qual els principis penals són extensibles al Dret administratiu sancionador degut a la identitat substancial que existeix entre les sancions penals i les administratives, semblança que radica en el fet que ambdós procediments són manifestacions del procediment punitiu de l'Estat i en el fet que tenen idèntic fonament i finalitat. Aquesta expansió de les garanties va ser confirmada posteriorment en nombroses resolucions i va ser incorporada al nostre dret positiu per mitjà de la Llei 30/1992, de 26 de novembre, de Règim Jurídic de les Administracions públiques i del Procediment Administratiu comú que dedica el seu títol IX a la potestat sancionadora.

³⁶ SARRÓ RIU, J. (2009). *El derecho a no autoinculparse del contribuyente*, J.M. Bosch, Barcelona, pàg. 45.

³⁷ Article 10: «Toda persona tiene derecho, en condiciones de plena igualdad, a ser oída públicamente y con justicia por un tribunal independiente e imparcial para la determinación de sus derechos y obligaciones o para el examen de cualquier acusación contra ella en materia penal».

³⁸ Article 11: «Toda persona acusada de delito tiene derecho a que se presuma su inocencia mientras no se pruebe su culpabilidad, conforme la ley y en juicio en el que se ele hayan asegurado todas las garantías necesarias para su defensa».

Tanmateix, l'aplicació d'aquests principis substancials previstos a l'article 24.2 de la CE en el camp del Dret administratiu sancionador no és literal, sinó només en la mesura necessària per a la protecció dels valors essencials que s'hi relacionen i per a la seguretat jurídica que garanteix l'article 9.3 de la CE³⁹.

Per tant, hi ha alguns matisos a tenir en compte en la translació dels drets i garanties propis del procés penal a l'àmbit administratiu sancionador. En aquest sentit, el TC ha fixat expressament que el dret a no declarar contra sí mateix:

«(...) 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* entre el orden penal y el derecho administrativo sancionador, pues los valores esenciales que se encuentran en la base del art. 24.2 CE no quedarían salvaguardados si se admitiera que la Administración pudiera compeler u obligar al administrado, a confesar la comisión o la autoría de los hechos antijurídicos que se le imputan o se le pudieran imputar o a declarar en tal sentido»⁴⁰.

El TC⁴¹ ha introduït un matís important en la qüestió de la translació de les garanties i conceptes del procés penal al procediment administratiu sancionador: l'exclusió de l'«automatisme». Això implica que no és possible aplicar de forma acrítica i mecànica les garanties de l'article 24 de la CE d'un context a l'altre, ja que l'amplitud d'aquestes garanties no pot ser la mateixa en ambdós contextos, a causa de la menor intensitat de la reacció punitiva en l'àmbit administratiu sancionador. En conseqüència, el TC estableix que l'aplicació de les citades garanties al procediment administratiu només és possible en la mesura que aquestes resultin compatibles amb la seva naturalesa.

És possible extreure de la jurisprudència del TC efectes relacionats amb la necessària matisació del dret a no autoincriminar-se en l'àmbit tributari. Un d'aquests efectes exigeix que els recurrents concretin les «admonicions, requeriments i advertències» rebudes de la Inspecció, així com els documents presentats sota coacció i la seva rellevància per la condemna⁴². El pronunciament núm. 68/2006 (RTC 2006/68) estableix que el demandant ha de proporcionar la justificació fàctica i jurídica adequada. La jurisprudència del TC exigeix també que les actuacions i requeriments de la Inspecció es dirigeixin específicament contra l'acusació de vulneració del dret a no autoinculpar-se, que la documentació que sustenta la sanció hagi estat presentada sota coacció pel

³⁹ STC 18/1981, de 8 de juny, FJ 2º (RTC 1981, 18).

⁴⁰ SSTC 45/1997, de 11 de març (RTC 1997, 45), i 191/1995, de 21 de desembre (RTC 1995, 197).

⁴¹ STC 246/91, de 19 de desembre, FJ 2º.

⁴² STC 68/2006, de 13 de març, FJ 3º (RTC 2006, 68).

sancionat i que aquest hagi exercit en aquest moment els seus drets a no declarar i a no confessar-se culpable.

Segons CASAS AGUDO⁴³, els efectes més importants d'aquesta matisació del dret a no autoinculpar-se en l'àmbit tributari no només es manifesten en la doctrina del TC, sinó també en la dels nostres tribunals ordinaris. D'una banda, destaca el rebuig de la «tesis maximalista»⁴⁴ del dret a no autoinculpar-se, i d'altra banda, l'ús de la «limitació proporcionada» dels drets fonamentals com a enfocament pels casos en què el contribuent al·lega la vulneració del dret a no autoinculpar-se al si del procediment tributari.

A més del que s'ha esmentat, la influència de la jurisprudència provinent del TEDH constitueix la segona de les causes que explica l'actual progressió d'aquestes garanties. A continuació, es destaquen pronunciaments clau de la jurisprudència d'aquest òrgan que van establir les bases per definir el significat d'aquest dret.

El TEDH, en la sentència *Funke contra França* de 25 de febrer de 1993 (TEDH 1993, 7), va reconèixer la vigència del dret a no autoinculpar-se en el marc d'un procediment de comprovació dut a terme per les autoritats duaneres. Es va considerar que la sanció imposada al recurrent per la seva negativa a proporcionar dades i documents havia vulnerat aquest dret, ja que la sol·licitud d'aquesta informació només tenia com a finalitat la obtenció per part de les autoritats de proves necessàries per acusar penalment al mateix recurrent. En aquesta resolució, es va establir pel Tribunal que el dret a no autoinculpar-se estava inherent en la noció de «procés equitatiu» de l'article 6.1 del CEDH.

Posteriorment, el TEDH va declarar nul·les les condemnes que van ser imposades al Sr. *Saunders*, fruit de les declaracions que va fer sota coacció durant un procediment administratiu. El tribunal va concloure que això va suposar una vulneració del seu dret a no autoinculpar-se, establint així la prohibició d'utilitzar declaracions realitzades sota coacció durant un procediment previ i independent per sustentar la condemna de l'imputat. Aquesta decisió va ser pronunciada pel TEDH en la sentència *Saunders contra Regne Unit*, amb data de de 17 de desembre de 1996 (TEDH 1996, 67).

⁴³ CASAS AGUDO, D. (2017). *A vueltas con el derecho a no autoinculparse y su dialéctica con los deberes de colaboración tributaria*. Quincena fiscal, núm. 10, pàg. 76.

⁴⁴ Segons CASAS AGUDO: «Entrega obligatoria de documentos con relevancia tributaria bajo anuncio de sanción en caso de negativa, con la posterior utilización de tales documentos en un procedimiento sancionador, vulneraría el derecho en cuestión en todos los casos».

Finalment, és important destacar la sentència *J.B. contra Suïssa* de 3 de maig de 2001 (TEDH 2001, 322), en la qual el Tribunal d'Estrasburg va establir clarament que el dret a no autoinculpar-se és una garantia fonamental de qualsevol, no només del procediment sancionador, en el qual es puguin derivar sancions.

4.2. Àmbit d'aplicació dels drets a no autoinculpar-se

4.2.1. Dret a no autoinculpar-se en el procediment d'inspecció i investigació

La doctrina majoritària sosté que la configuració actual de les actuacions tributàries de comprovació i investigació i sancionadores suposa un conflicte entre el deure de col·laboració i el dret a no autoinculpar-se, contràriament a la doctrina anterior establerta per la STC 76/1990⁴⁵, que va ser anul·lada pels posteriors pronunciaments del TEDH. En aquest sentit, es sosté que en els procediments tributaris, l'aportació d'informació per part del contribuïent durant el procés inspector es considera obtinguda sota coacció, ja que sempre està subjecte a una amenaça de sanció per no col·laboració tal com indica l'article 203 de la LGT. Per tant, la utilització posterior d'aquesta informació en un procediment sancionador seria considerada una violació del dret a no autoinculpar-se.

Les últimes sentències⁴⁶ del TEDH han resumit les possibles situacions en les quals el dret a no autoinculpar-se pot veure's afectat en el procés d'inspecció tributària, a causa del deure de col·laboració que existeix amb l'Administració tributària en aquesta matèria. El Tribunal d'Estrasburg, examinant la seva jurisprudència, ha identificat dos tipus de casos en els quals s'ha violat el dret a guardar silenci i el dret a no acusar-se a sí mateix. Per una banda, el TEDH ha identificat que en certs casos s'ha utilitzat coacció per obtenir informació que pot acusar el contribuïent en un procés penal pendent o iniciat en contra seva, en referència a un delictes del qual ha estat «acusat materialment». Per altra banda, també hi ha qüestions relacionades amb la utilització en diligències penals posteriors d'informació acusadora obtinguda per coacció fora del context d'un procés penal⁴⁷.

⁴⁵ Segons el pronunciament del TC en la sentència 76/1990, l'actual articulació dels procediments tributaris de comprovació i investigació i d'imposició de sancions no suposa la col·lisió del deure de col·laborar i el dret a no autoinculpar-se. Això es deu al fet que el deure de col·laboració tributària és inherent al procediment de liquidació, específicament en el procediment inspector, mentre que el dret a no autoinculpar-se només és aplicable en procediments punitius, penals o administratius, i per tant, no sembla que pugui entrar en contradicció amb el deure de col·laboració tributària.

⁴⁶ STEDH de 4 d'octubre de 2005, cas *Shannon contra Regne Unit*; STEDH de 8 d'abril de 2004, cas *Weh contra Àustria*.

⁴⁷ «Un examen de la jurisprudència del Tribunal muestra que existen dos tipos de asuntos en los que el Tribunal ha constatado vulneraciones del derecho a guardar silencio y del derecho a no acusarse a sí mismo.

No obstant, el Tribunal afirma que: «Sin embargo, resulta igualmente de la jurisprudencia del Tribunal que el derecho a no autoinculparse no impide en sí la utilización de poderes coercitivos con el fin de obtener información fuera del contexto de un proceso penal emprendido contra la persona en cuestión».

A partir d'aquests pronunciaments, es pot concloure que en casos d'acusació en matèria penal, el contribuent té dret a no proporcionar informació i mantenir-se en silenci. En canvi, en procediments no penals, el contribuent pot invocar el dret a no autoinculpar-se, el que li proporciona protecció contra la posterior utilització de la informació autoincriminatòria obtinguda sota coacció com a prova en un procés penal futur.

En referència a la primera qüestió plantejada pel Tribunal, la doctrina tributària ha plantejat la necessitat de conciliar el dret a no autoinculpar-se amb els procediments tributaris, ja que existeix una estreta relació entre els procediments d'inspecció i investigació amb el sancionador. En efecte, en ocasions en la pràctica, segons l'establert per CASAS AGUDO⁴⁸, l'actuació inspectora pot detectar possibles irregularitats, en especial la comissió d'infraccions administratives o penals, que normalment porten a la incoació d'un procediment administratiu sancionador o un procés penal.

En aquests casos, encara que l'obligat tributari no hagi estat imputat «formalment», ja es pot considerar un imputat «material o imminent», ja que existeix la sospita que està sent investigat i que acabarà sent acusat formalment. Alguns autors davant d'aquests casos han suggerit que el deure de col·laboració amb la Inspecció només s'hauria de mantenir fins al moment en que hi hagi indicis de la comissió d'una infracció. Això sembla ser la postura de PALAO TABOADA⁴⁹, que argumenta que 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 riesgo de incriminación».

En primer lugar, existen asuntos que conciernen a la utilización de la coacción con el fin de obtener informaciones susceptibles de acusar a la persona en cuestión en el marco de un proceso penal pendiente o emprendido en su contra, o, en otros términos, concerniente a un delito del que esta persona ha sido "acusada", en el sentido autónomo que reviste esta noción en el artículo 6.1.

Por otro lado, existen asuntos acerca de la utilización en el marco de diligencias penales posteriores de informaciones acusatorias obtenidas por coacción fuera del contexto de un proceso penal».

⁴⁸ CASAS AGUDO, D. (2017). *A vueltas con el derecho a no autoinculparse y su dialéctica con los deberes de colaboración tributaria*. Quincena fiscal, núm. 10, pàg. 95.

⁴⁹ PALAO TABOADA, C. (1997). *Lo "blando" y lo "duro" del Proyecto de Ley de derechos y garantías de los contribuyentes*. Revista de Contabilidad y Tributación, núm. 171, pàg. 27.

En casos excepcionals en què és raonable preveure que l'obligat tributari serà imputat de manera immediata, la jurisprudència espanyola⁵⁰ ha utilitzat la figura de l'«imputat imminent» per garantir el dret a no declarar durant les diligències de la inspecció. Segons CASAS AGUDO⁵¹, el deure de col·laboració en la investigació d'un fet perjudicial ha d'estar vinculat a la intenció de sancionar-lo de manera «immediata i directa», perquè només així el dret a no autoinculpar-se pot justificar la seva inobservança.

En cas que hi hagi un grau suficient de sospita per considerar que el contribuent és un imputat, la Inspecció ha d'informar el contribuent mitjançant diligència sobre aquesta circumstància. A partir d'aquest moment, el contribuent podrà decidir deixar de col·laborar si ho considera oportú i podrà invocar el seu dret a guardar silenci, malgrat trobar-se en un procediment d'inspecció on aquest contingut del dret no sol operar.

Pel que fa al segon cas de vulneració exposat pel Tribunal, es pot deduir, per tant, que dins de l'àmbit de la inspecció procedimental, que és un procés que es realitza fora del marc d'un procés penal, no hi ha objecció a la coerció per part de l'Administració tributària per obtenir informació autoincriminatòria. No obstant, l'obligatorietat d'aquest deure de col·laboració es topa amb la limitació que aquesta informació no podrà ser utilitzada com a prova en una sanció futura. En qualsevol cas, aquesta limitació no impedeix el transvasament al procediment sancionador de la informació obtinguda en el procediment de liquidació, tal com regula l'apartat segon de l'article 210 de la LGT, el qual deriva de l'article 34.2 de la LDGC.

Segons l'opinió de PALAO TABOADA⁵², la disposició de l'article 34.2 de la LDGC⁵³ no és susceptible de crítica, ja que interpreta la disposició en el sentit que la informació autoincriminatòria aportada coactivament pel contribuent no serà incorporada al procediment sancionador, ja que això seria contrari al dret a no autoinculpar-se.

Per tant, els materials que poden ser considerats «autoinculporis» d'acord amb l'article 24.2 de la CE no podran ser utilitzats com a base legítima per a la imposició de sancions tributàries, ja que el dret a no declarar contra si mateix i a la presumpció d'innocència ho impedeixen.

⁵⁰ SSTs de 9 de juny de 2006, de 9 de setembre de 2002 i de 8 de novembre de 2000.

⁵¹ CASAS AGUDO, D. (2017). *A vueltas con el derecho a no autoinculparse y su dialéctica con los deberes de colaboración tributaria*. Quincena fiscal, núm. 10, pàg. 95.

⁵² PALAO TABOADA, C. (2013). *El Derecho a no autoinculparse en el ámbito tributario: una revisión*. Revista española de Derecho Financiero, núm. 159, pàg. 23-52.

⁵³ Article 34.2 de la LDGC: «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».

Si se'n nega la virtualitat sancionadora a aquest material obtingut a partir de les declaracions autoinculpatòries realitzades coactivament pel subjecte en el procediment de liquidació, llavors es planteja la qüestió de com els òrgans inspectors podran sancionar legítimament als responsables.

La proposta de SANZ DÍAZ-PALACIOS⁵⁴, que s'assembla a la de TEJERIZO LÓPEZ, és que els òrgans inspectors hauran de reunir altres «mitjans de convicció» perquè els elements autoinculpatòris aportats pel contribuent puguin fonamentar legítimament la imposició de sancions. A més, l'autor afegeix que si la declaració del contribuent s'ha realitzat voluntàriament o si no existeix, des del punt de vista de l'article 24.2 de la CE, no seran necessaris altres mitjans de convicció en aquests casos.

4.2.2. Dret a no autoinculpar-se en el procediment sancionador administratiu tributari

Com s'ha explicat anteriorment, el TC ha establert que les garanties penals també s'apliquen al dret administratiu sancionador, a partir de la seva doctrina establerta a la sentència 18/1981, de 8 de juny. Això significa que les sancions administratives han de respectar les garanties bàsiques del dret penal, com ara la presumpció d'innocència i el dret a no autoinculpar-se.

La jurisprudència espanyola justifica la translació de garanties al dret administratiu sancionador basant-se en la identitat substancial que existeix entre les sancions administratives i penals, a més de que l'article 25.1 de la CE estableix l'aplicació del principi de legalitat penal a les infraccions administratives. Per aquesta raó, el TC ha declarat que existeix un únic *ius puniendi* de l'Estat, pel que els principis del dret penal també són aplicables al dret administratiu sancionador, encara que amb certs matisos.

La Llei 30/1992, de 26 de novembre, de Règim Jurídic de les Administracions públiques i del Procediment Administratiu Comú incorpora al nostre dret positiu l'extensió de garanties del dret penal al dret administratiu sancionador. El seu títol IX es dedica a la potestat sancionadora i l'article 137 de la llei regula la presumpció d'innocència dels responsables administratius durant el procediment sancionador. Ara bé, els principis del règim sancionador continguts en aquesta llei han d'aplicar-se directament a l'àmbit tributari sancionador? Segons SANZ DÍAZ-PALACIOS⁵⁵, el Dret tributari sancionador no difereix massa del Dret administratiu sancionador i, per tant també s'haurien d'aplicar en aquest àmbit.

⁵⁴ SANZ DÍAZ-PALACIOS, J.A. (2004). *Derecho a no autoinculparse y delitos contra la Hacienda Pública*. Editorial Colex, pàg. 109-110.

⁵⁵ SANZ DÍAZ-PALACIOS, J.A. (2004). *Derecho a no autoinculparse y delitos contra la Hacienda Pública*. Editorial Colex, pàg. 146.

Anteriorment a l'entrada en vigor de la nova Llei General Tributària, que va derogar l'anomenat Estatut del Contribuent⁵⁶, els obligats tributaris podien invocar també l'article 33 d'aquest Estatut («Presumpció de bona fe») com a precepte legal per exigir que el procediment tributari sancionador respectés els drets a no autoinculpar-se i a la presumpció d'innocència. El legislador tributari va reconèixer indubtablement el dret fonamental a la presumpció d'innocència i, per tant, també el dret a no autoinculpar-se en aquest precepte 33. No obstant això, després que la Llei 1/1998 fos derogada, els contribuents només poden invocar la Llei 30/1992, ja que la Llei General Tributària de 2003 no inclou cap referència a aquests drets.

El TC ha avisat en diverses ocasions que la transposició dels principis de l'ordre penal a l'ordre administratiu sancionador, especialment els principis establerts a l'article 24 de la CE, ha de fer-se necessàriament amb matisos i no s'ha de fer de forma literal i automàtica⁵⁷. La doctrina majoritària i el mateix TC consideren que el dret a no autoinculpar-se és aplicable a tot tipus de procediments punitius, tant de caràcter penal com administratiu. En efecte, el FJ 7º de la STC 197/1995 de 21 de desembre estableix el següent:

«No puede suscitar duda que el derecho a no declarar contra sí mismo, (...), 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 i el Derecho administrativo sancionador».

Fins ara s'ha examinat la perspectiva del TC sobre el dret a no autoinculpar-se en el procediment sancionador. A continuació, es considera la perspectiva de la doctrina del TEDH.

Mentre el TC defensa el dret a no autoinculpar-se en el dret administratiu sancionador, la jurisprudència del TEDH només el considera aplicable en el marc d'una «acusació en matèria penal». Això vol dir que els recurrents només podran invocar aquest dret en els casos en què se'ls hi hagi reclamat informació en el marc d'un procediment sancionador o, el que és igual, quan el procediment objecte del judici equivalgui a la «determinació d'una acusació penal o acusació en matèria penal».

Això és perquè el CEDH no ho regula expressament, sinó que es deriva de la construcció jurisprudencial elaborada pel TEDH a partir de la seva vinculació amb el dret a la presumpció d'innocència i la noció de judici just. Precisament, l'article 6.2 del CEDH⁵⁸ preveu el principi de

⁵⁶ Llei 1/1998, de 26 de febrer, de Drets i Garanties dels Contribuents.

⁵⁷ STC 18/1981, de 8 de juny.

⁵⁸ Article 6.2 del CEDH: «Toda persona acusada de una infracción se presume inocente hasta que su culpabilidad haya sido legalmente declarada».

presumpció de innocència, però limita l'àmbit d'aplicació d'aquesta garantia a la matèria penal, excloent sancions administratives i els litigis civils.

El TEDH considera la noció d'«acusació en matèria penal» com a «autònoma», independent de la naturalesa que li atribueixi el corresponent Dret nacional a la infracció (ja sigui penal o administrativa), per decidir l'aplicació de les garanties establertes a l'article 6.2 del CEDH. Així, per determinar si una situació jurídica constitueix una «acusació en matèria penal», s'han d'utilitzar els paràmetres establerts pel TEDH.

Segons la doctrina consolidada del TEDH, es poden identificar tres criteris, que no han de ser necessàriament simultanis, per determinar si una persona està acusada d'un delictes en matèria penal a efectes de l'article 6 del CEDH. Aquests criteris, també coneguts com a «criteris *Engel*⁵⁹» a partir de la sentència en què van ser establerts inicialment, són els següents: a) la classificació segons la legislació nacional; b) la naturalesa de la infracció i c) la gravetat de la sanció a què es pot enfrontar la persona afectada. Entre els criteris esmentats, tant la doctrina com el propi TEDH solen destacar la severitat de la sanció com a principal indicador per avaluar si estem davant d'un procés penal.

Segons el que s'ha mencionat, CASAS AGUDO⁶⁰ argumenta que si el procediment en qüestió no pot acabar amb la imposició de sancions, encara que la informació sol·licitada sigui autoincriminatòria, l'obligat tributari no podrà negar el subministrament d'aquesta informació basant-se en el dret a no autoinculpar-se, és a dir, no podrà invocar el dret a guardar silenci.

4.2.3. Dret a no autoinculpar-se en la «fase preprocessal»

Les actuacions de l'Administració tributària relacionades amb el procés penal per delictes fiscal, concretament les actuacions prèvies al passi de tant de culpa als Tribunals, poden també generar la possibilitat d'autoincriminació.

Per comprendre el contingut del dret no autoinculpar-se en la «fase preprocessal», és necessari referir-se a l'article 180.1 de la LGT. El mencionat article disposa el següent:

«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 y se abstendrá de seguir el procedimiento administrativo, que quedará suspendido mientras la autoridad judicial no dicte sentencia firme, tenga lugar el

⁵⁹ STEDH de 8 de juny de 1986, cas *Engel contra Holanda*.

⁶⁰ CASAS AGUDO, D. (2017). *A vueltas con el derecho a no autoinculparse y su dialéctica con los deberes de colaboración tributaria*. Quincena fiscal, núm. 10, pàg. 88.

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».

Segons l'article esmentat, si l'Administració Tributària considera que hi ha indicis raonables de la comissió d'un delictes fiscal durant el procediment d'inspecció o sancionador, haurà de dur a terme la comprovació corresponent per determinar si aquests indicis són prou consistents per remetre l'assumpte als Tribunals. Aquestes actuacions de comprovació, que es realitzen abans de la imputació formal del delictes als Tribunals, constitueixen el que es coneix com «fase preprocessal».

En la seva argumentació, SANZ DÍAS-PALACIOS⁶¹ sosté que les actuacions en qüestió tenen una finalitat repressiva, ja que el seu objectiu principal és determinar si els fets poden tenir implicacions penals i elaborar un expedient en conseqüència, en lloc de buscar la regularització. Així doncs, destaca la importància que el dret fonamental establert a l'article 24.2 de la CE, que reconeix la protecció contra l'autoincriminació i la confessió de culpabilitat, sigui respectat de manera efectiva durant el desenvolupament d'aquestes actuacions. PALAO TABOADA⁶² comparteix la mateixa opinió i sosté que durant la «fase preprocessal», en què preval l'evidència del caràcter penal, s'ha de respectar el dret a no autoinculpar-se en la seva modalitat de dret a guardar silenci. LITAGO LLEDÓ resalta que aquesta fase té una «finalitat preparatòria de la formulació d'una acusació penal en el sentit de l'article 6 del CEDH» i que hi ha una «connexió necessària amb un eventual procés penal»⁶³.

Tanmateix, si l'Administració tributària no comunica al contribuent les seves sospites de la possible existència d'un delictes en el moment en què aquestes es conceben, retardant

⁶¹ SANZ DÍAS-PALACIOS, J.A. (2004). *Derecho a no autoinculparse y delitos contra la Hacienda Pública*. Editorial Colex, pàg. 184-185.

⁶² PALAO TABOADA, C. (2013). *El Derecho a no autoinculparse en el ámbito tributario: una revisión*. Revista española de Derecho Financiero, núm. 159, pàg. 21.

⁶³ LITAGO LLEDÓ, R. (2020). *Panorámica actual del derecho a no autoinculparse en el ordenamiento tributario español*, en «Derechos fundamentales y tributación: monográfico Nueva Fiscalidad», dir. MERINA JARA. I, pàg. 34.

indegudament la incoació de la «fase preprocessal», es vulnera el principi de «claredat procedimental». En aquest supòsit, el dret a no autoinculpar-se es convertiria supletòriament en el dret a no utilitzar en el procés penal les informacions autoinculpatòries proporcionades per l'Administració. Per evitar aquesta pràctica, motivada per les limitacions de les actuacions inspectors en la «fase preprocessal» en base al dret a no autoinculpar-se en la seva modalitat de dret a guardar silenci, la doctrina majoritària sosté que és necessari identificar documentalment el moment precís i les dades concretes que fan sospitar a l'autoritat competent de la possible existència d'un delictes fiscal, així s'eviten retards en la incoació de la «fase preprocessal».

4.3. Contingut del dret a no autoinculpar-se

Seguint a PALAO TABOADA⁶⁴, el dret a no autoinculpar-se té un doble contingut: per una banda, el dret a no declarar contra si mateix, és a dir, a guardar silenci i, per altra banda, el dret a no declarar-se culpable. En segon terme, el dret a no declarar-se culpable s'oposaria a l'admissió com a prova de càrrec de la informació autoinculpatòria obtinguda sota coacció en un procés penal.

En general, s'ha tendit a comprendre els drets a no declarar contra un mateix i a no declarar-se culpable com a una sola expressió sota el títols com «dret a no autoincriminar-se», «dret a no autoinculpar-se» o «dret a no declarar contra sí mateix». Aquest dret també es coneix com el principi *nemo teneur*, abreviació de la frase *nemo teneur se ipsum prodere*. No obstant això, diverses resolucions tant del TC com del TEDH han diferenciat ambdós drets.

En primer lloc, convé aclarir que la forma en què el contribuent tutela aquest dret de no autoinculpació en l'àmbit tributari depèn de la naturalesa específica del procediment en el qual es requereix aquesta informació. Depenent de la naturalesa del procediment, regirà el dret a no declarar contra si mateix o, per contra, el dret a no declarar-se culpable.

El contribuent només podrà invocar el primer d'aquests continguts, el dret a guardar silenci, per rebutjar la informació requerida en el marc d'un procediment penal (en un sentit ampli que inclou el procediment sancionador administratiu) o, en els termes de l'article 6.1 del CEDH quan hi hagi una «acusació en matèria penal dirigida contra ella».

⁶⁴ PALAO TABOADA, C. (2013). *El Derecho a no autoinculparse en el ámbito tributario: una revisión*. Revista española de Derecho Financiero, núm. 159, pàg. 23-52.

En procediments no penals, com les inspeccions tributàries, el contribuent no té dret a rebutjar la informació que li sigui requerida de forma legítima, malgrat la possible sanció⁶⁵. No obstant, en aquests procediments, el contribuent pot exercir el segon dret, el dret a no declarar-se culpable, i evitar que la informació autoincriminatòria obtinguda sota coacció es pugui utilitzar com a prova de càrrec en un procés penal posterior.

Aquesta distinció del contingut del dret a no autoinculpar-se perd el seu sentit en els casos de «mixtificació» procedimental, és a dir, quan la inspecció tributària no es limita només a determinar la quota tributària sinó que també imposa sancions per infraccions. En aquests casos, l'ús de dades obtingudes en el procediment de liquidació en el procediment sancionador exclou l'aplicació del dret a no autoinculpar-se en el seu aspecte de dret a la no utilització de la informació autoincriminatòria obtinguda coactivament fora del procediment sancionador. En aquest context, l'única forma de respectar aquest dret és reconeixent al subjecte la facultat de rebutjar la informació, i per tant, no sancionar la seva negativa. Si fos possible imposar sancions sense tenir en compte les proves autoincriminatòries, el dret del subjecte a rebutjar la informació podria ser negat. No obstant, segons PALAO TABOADA, a la pràctica és difícil evitar l'ús de proves autoincriminatòries en aquests casos.

Al contrari, en una situació on els procediments estan separats, com succeeix a Espanya, el dret a no autoinculpar-se pot ser protegit prohibint l'ús de dades autoincriminatòries obtingudes coactivament en el procediment de liquidació com a prova en el procediment sancionador. No és necessari reconèixer al contribuent el dret a guardar silenci en el primer procediment, ja que hi ha un deure de col·laboració. Es pot observar que, tot i que el compliment del deure de col·laboració per part del contribuent pugui tenir conseqüències perjudicials, això no justifica la invocació del dret a guardar silenci en un àmbit on no és aplicable.

De manera general s'entén que la compatibilitat entre el dret a no autoinculpar-se en el seu sentit més estricte (dret a guardar silenci) i els deures de col·laboració es troba en la separació dels procediments de liquidació i sancionador, i no en els casos de «mixtificació» procedimental. En el primer dels casos, els deures de col·laboració fiscals i el dret esmentat no col·lisionen entre si ja que operen en àmbit diferents. Mentre que el deure de col·laborar és exigible en el procediment de liquidació, el dret a no declarar-se culpable contra un mateix només es pot invocar en un

⁶⁵ És doctrina consolidada del TEDH que el dret a no autoincriminar-se no prohibeix l'ús de coacció per obtenir informació fora del context d'un procediment penal. Es citen les següents sentències del TEDH: cas *Allen c. Regne Unit*, de 10 de setembre de 2002; i cas *Weh c. Austria*, de 8 d'abril de 2004.

procediment estrictament sancionador, tal com assenyala ALARCÓN SOTOMAYOR⁶⁶: «Así pues, si no hay un procedimiento punitivo incoado o si el propósito específico de las actuaciones realizadas no es el de sancionar ilícitos, mal puede defenderse la traslación al procedimiento inspector de un derecho fundamental que solo cabría extender a procedimientos estrictamente sancionadores en los que la pretensión inicial y formal de la administración se ala imposición de una sanción».

5. ANÀLISI DE LA JURISPRUDÈNCIA SOBRE EL DRET A NO AUTOINCULPAR-SE

5.1. Jurisprudència del TEDH

Els pronunciaments del TEDH són importants pel Dret tributari del nostre país, ja que el CEDH és part del nostre sistema legal, segons l'article 96.1 de la CE⁶⁷, i és interpretat pel TEDH. A més, segons l'article 10.2 de la CE⁶⁸, les normes relatives als drets fonamentals s'han d'interpretar coherentment amb els tractats i acords internacionals signants per Espanya. Atès que Espanya reconeix la competència del TEDH des de 1979, la seva interpretació del Conveni, especialment en relació a l'article 6.1, té una gran repercussió en el nostre sistema legal.

A continuació, procedim a analitzar la doctrina principal establerta pel TEDH formada en els *Funke, Bendenoun, Saunders* i *J.B.*

5.1.1. Cas *Funke contra França* ⁶⁹

El cas pot resumir-se com segueix a continuació. El Sr. *Funke*, ciutadà alemany que residia a França i treballava com a representant de comerç, va ser visitat per agents de duanes i la policia judicial al gener de 1980. Es van descobrir talonaris de xecs i documents bancaris estrangers a casa seva, i se li va exigir que proporcionés documents bancaris de comptes a Alemanya, Polònia

⁶⁶ ALARCÓN SOTOMAYOR, L. (2013). *El adelanto excepcional a la inspección administrativa del derecho fundamental a no declarar contra sí mismo, casos y causas*. En DÍEZ, J. (Ed.). *Función Inspector: Actas del VIII Congreso de la Asociación Española de Profesores de Derecho Administrativo*, pàg. 199-222. Madrid: INAP.

⁶⁷ Article 96.1 de la CE: «Los tratados internacionales válidamente celebrados, una vez publicados oficialmente en España, formarán parte del ordenamiento interno. Sus disposiciones sólo podrán ser derogadas, modificadas o suspendidas en la forma prevista en los propios tratados o de acuerdo con las normas generales del Derecho internacional».

⁶⁸ Article 10.2 de la CE: «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».

⁶⁹ Sentència del TEDH de 25 de febrer de 1993 (TEDH 1993, 7).

i Suïssa. *Funke* va prometre proporcionar la documentació, però finalment no ho va fer. Com a resultat, el 27 de setembre de 1982 el Tribunal de policia d'Estrasburg li va imposar dues multes: una fixa i una altra que augmentava diàriament fins que entregués els documents. *Funke* va recórrer la seva condemna argumentant una violació dels articles 6 i 8 del CEDH. El 14 de maig de 1983, el Tribunal d'apel·lació de Colmar va confirmar la sentència llevat d'un extrem, però va augmentar la quantia referida a la multa proporcional. El 21 de novembre de 1983 el Tribunal de cassació va desestimar el recurs del Sr. *Funke*. Finalment, aquest es va dirigir als òrgans del Consell d'Europa encarregats de protegir els drets humans. La Comissió Europea de Drets Humans, en el seu informe de 8 d'octubre de 1991, no va apreciar violació de l'article 6 del Conveni en els seus apartats 1 i 2 (dret a un procés equitatiu i a que la causa sigui escoltada dins un termini raonable -apartat 1-, i dret a la presumpció d'innocència -apartat 2), i tampoc de l'article 8 (dret de tota persona al respecte de la seva vida privada i familiar, del seu domicili i de la seva correspondència). El Sr. *Funke* va morir el 1987 i la seva viuda va prosseguir el procediment.

Després de passar per diverses instàncies, el cas va acabar al TEDH, que en la sentència de 25 de febrer de 1993 va concloure que s'havia violat el dret a un procés just i equitatiu segons l'article 6 del Conveni i l'article 8. A continuació, es fa èmfasi en l'article 6 del Conveni, que és l'article rellevant pel tema del treball.

Cal destacar que l'article 6 del CEDH només és aplicable en el «marc d'una acusació en matèria penal». D'una banda, el Govern va argumentar que el Sr. *Funke* no era considerat víctima perquè no havia estat objecte d'un procés penal per incomplir el reglament sobre les relacions financeres amb l'estranger. No obstant això, el Tribunal d'Estrasburg va rebutjar aquesta excepció per unanimitat, ja que l'acusat estava invocant l'article 6 del CEDH en relació a un altre procés, que es referia a la presentació de documents.

Finalment, el TEDH va concloure que les autoritats duaneres van provocar la condemna del Sr. *Funke* amb l'objectiu de trobar uns documents que presumptament existien, encara que no tenien la certesa de la seva existència. En lloc de buscar aquestes proves de manera alternativa, van intentar forçar el Sr. *Funke* a proporcionar proves que l'incriminassin. Les peculiaritats del Dret duaner no són suficients per justificar una infracció del dret de tota persona «acusada en matèria penal», segons el sentit d'aquesta expressió en l'article 6 del CEDH, a no declarar i a no contribuir a la seva pròpia autoincriminació. Com a resultat de no haver gaudit d'un procés just i equitatiu, el Tribunal va considerar que s'havia produït una infracció de l'article 6, paràgraf 1 (vuit vots contra un). La conclusió anterior respecte l'apartat primer de l'article va dispensar el Tribunal

d'investigar si la condemna penal del Sr. *Funke* també va violar el principi de presumpció d'innocència regulat a l'apartat segon

En resum, el Tribunal d'Estrasburg, en aquesta sentència, va concloure que la sanció imposada al recurrent pels tribunals francesos, en resposta a la seva negativa a proporcionar a l'Administració de duanes els documents que se li havien demanat, es considera matèria penal i, per tant, contrària a l'article 6.1 del CEDH. Això es deu al fet que aquesta sanció vulnera el dret no declarar contra si mateix. En conseqüència, el Tribunal va decidir que no es podia sancionar una persona per negar-se a facilitar informació sol·licitada pel poder públic si això tenia com a única finalitat obtenir la prova d'una infracció imputable al mateix destinatari de la sol·licitud⁷⁰. D'altra banda, una altra aportació del referit pronunciament va ser que el dret a no declarar contra si mateix està contingut implícitament en la noció de «procés equitatiu» que estableix l'article 6.1 del Conveni.

5.1.2. Cas *Bendenoun contra França*⁷¹

El cas pot resumir-se com segueix a continuació. El Sr. *Bendenoun*, ciutadà francès resident a Suïssa, va crear la societat *ARTSBY 1881* a Estrasburg l'any 1973 per al comerç d'art i pedres precioses. El Sr. *Bendenoun* era principal accionista, president i director general de la societat. L'any 1976, les Duanes franceses van iniciar una investigació sobre la societat després de rebre informació anònima sobre la no-comptabilització de diverses operacions de monedes antigues. Les autoritats duaneres van traslladar l'expedient de la societat al Fisc francès en virtut de l'article 1987 del *Code Général des Impôts*. El Sr. *Bendenoun* va presentar al·legacions contra els impostos requerits, representant la societat en els tributs corresponents i en el seu propi nom en les quantitats que se li reclamaven a ell personalment. No obstant això, les seves al·legacions van ser rebutjades i, malgrat la seva apel·lació davant del Tribunal Administratiu d'Estrasburg, no se li va permetre examinar l'expedient complet. Els recursos interposats davant el Consell d'Estat també van ser desestimats. El Sr. *Bendenoun* va argumentar que se li havia privat del seu dret a un judici just perquè no se li havia permès examinar l'expedient complet elaborat per l'Administració de Duanes. Va acudir a la CEDH, que va dictaminar que s'havia violat el dret no declarar contra si mateix segons l'article 6.1 del Conveni, però el TEDH no va estar d'acord.

El TEDH en la sentència en qüestió declara que l'article 6.1 del Conveni s'aplica al cas jutjat, que es refereix a litigis sobre infraccions tributàries, però rebutja la demanda del Sr. *Bendenoun*, argumentant que ell i el seu equip legal van tenir accés a l'expedient complet durant la instrucció

⁷⁰ CASAS AGUDO, D. (2017). *A vueltas con el derecho a no autoinculparse y su dialéctica con los deberes de colaboración tributaria*. Quincena fiscal, núm. 10, pàg. 77.

⁷¹ Sentència del TEDH de 24 de febrer de 1994 (TEDH 1994, 12).

penal del cas. Malgrat que el Tribunal consideri que no hi va haver vulneració de l'article 6.1 del TEDH, reconeix que hi ha quatre factors que donen a l'acusació un «caràcter penal»: en primer lloc, els fets que es debaten estan regulats a l'article 1729.1 del Code *Général des Impôts*, el qual afecta a tots els ciutadans en la seva condició de contribuents i no a un grup específic amb un estatut particular que imposi certs comportaments sota pena de sanció; en segon lloc, els recàrrecs tributaris no busquen la reparació econòmica sinó que són un càstig per evitar futures infraccions; en tercer lloc, les sancions es basen en una norma de caràcter general amb finalitats preventives i repressives; i finalment, en aquest cas, les sancions van ser molt extenses i la falta de pagament podia portar a l'arrest del Sr. *Bendenoun*.

El Tribunal va arribar a la conclusió unànime de que no s'havia violat l'article 6.1 del CEDH, ja que la falta de trasllat de l'expedient no havia afectat els drets de defensa ni la igualtat d'armes. El Sr. *Bendenoun* i el seu equip legal van tenir accés a l'expedient complet durant la instrucció penal del cas, la qual cosa va garantir que no es van veure perjudicats pes fet que no se'ls havia traslladat l'expedient inicialment.

Va ser en aquest assumpte el primer cop on, per primera vegada, el TEDH es va pronunciar sobre l'aplicació de l'article 6.1 del Conveni als litigis derivats d'infraccions tributàries, expandint el concepte d'«acusació en matèria penal», de manera que els subjectes que puguin ser sancionats per infraccions tributàries seran considerats acusats en matèria penal⁷². D'aquí que el TEDH es declari competent en aquest tipus de casos.

Tal com afirma SANZ DÍAZ-PALACIOS⁷³: «(...) La Sentència *Bendenoun* despeja cualquier duda que pudiera existir a este respecto: ya que el derecho a no autoinculparse, implícito en el artículo 6.1 del Convenio, tiene virtualidad en los procedimientos jurisdiccionales relativos a ilícitos tributarios (...)». Aquest autor considera que la sentència *Funke* no va deixar clar si l'article 6.1 del Conveni era aplicable als procediments tributaris, ja que es referia a una condemna provocada per les autoritats duaneres franceses per obtenir certs documents, i tot i que es podia interpretar que era aplicable en l'àmbit tributari, va ser la sentència *Bendenoun* la que ho va deixar clar.

⁷² TRIGUEROS MARTÍN, M.J. (2016). *Los límites a las actuaciones de obtención de información realizadas por la Inspección: ineficaces unos, inexistentes otros*. Revista de Contabilidad y Tributación, núm. 401-402, pàg. 42.

⁷³ SANZ DÍAZ-PALACIOS, J.A. (2004). *Derecho a no autoinculparse y delitos contra la Hacienda Pública*. Editorial Colex, pàg. 234.

5.1.3. Cas *Saunders contra Regne Unit*⁷⁴

El cas pot resumir-se com segueix a continuació. El Sr. *Saunders* va ser president-director general de l'empresa *Guinness PLC* (en endavant, *Guinness*). Durant la competència amb la societat *Argyll Group PLC* pel control de *Distillers Company PLC* el 1986, el preu de les accions de *Guinness* va augmentar espectacularment, però va caure després de tancada l'operació. Aquest increment de valor era il·legal, ja que algunes persones van adquirir accions per mantenir o augmentar el preu. *Guinness* va indemnitzar en secret a aquestes persones i els va oferir quantioses sumes si l'operació tenia èxit. El Departament Britànic de Comerç i Indústria (en endavant, D.T.I.) va iniciar una investigació pels fets el 1986 i van tenir nou entrevistes amb el Sr. *Saunders*, qui assistit pels seus advocats estava obligat a respondre les preguntes, ja que en cas contrari se'l podia condemnar per *contempt* (desobediència a l'autoritat) a una multa o a una pena de presó fins a dos anys. El 12 de gener de 1987 els inspectors van comunicar que hi havia proves de presumptes infraccions penals. La investigació administrativa va continuar durant uns mesos més abans d'iniciar la investigació penal a la primera setmana de maig. El Sr. *Saunders* va ser acusat de quinze càrrecs, incloent falsedat en documents comptables i robatori. L'acusació va tractar d'obtenir la seva condemna recurrent a les actes de les declaracions que havien realitzat els inspectors (D.T.I). Després d'esgotar la via jurisdiccional interna, el Sr. *Saunders* va recórrer finalment davant el TEDH, argumentant que la utilització en el procés penal dels *procés-verbaux*⁷⁵ era contrària al dret a un procés equitatiu, consagrat a l'article 6.1 del CEDH.

El 17 de desembre de 1996, el TEDH va dictaminar que es va violar l'article 6.1 del CEDH, amb disset vots a favor i quatre en contra. El Tribunal va concloure que imposar sancions basades en declaracions autoincriminatòries obtingudes coactivament durant la inspecció administrativa (en aquest cas, portada a terme pel D.T.I) era contrari a l'article 6.1 del Conveni. Per tant, també va declarar il·legítim fonamentar sancions tributàries en aquest tipus de declaracions.

El Tribunal va delimitar la matèria objecte d'anàlisi en l'ús de les declaracions del demandant en el procés penal⁷⁶. El jutge *Martens* (i *Kuris*) va destacar que hi havia dues fases clarament diferenciades en el cas del Sr. *Saunders*: una fase administrativa i una fase processal. Va afirmar que només la segona fase era rellevant per a l'article 6 del Conveni, ja que durant la primera fase no s'enfrontava a cap «acusació en matèria penal», ja que no havia rebut cap notificació oficial

⁷⁴ Sentència del TEDH de 17 de desembre de 1996 (TEDH 1996, 67).

⁷⁵ Traducció al català: declaracions autoinculpatòries.

⁷⁶ Com s'ha explicat, en el cas *Bendenoun contra França*, el TEDH va arribar a la conclusió que aquells subjectes que poguessin ser sancionats per infraccions tributàries serien considerats acusats *en matèria penal* i, en conseqüència, podrien invocar els drets reconeguts a l'article 6.1 del CEDH en l'àmbit sancionador, com el dret a no declarar contra sí mateix, que resulta implícit en aquest precepte.

de retret per haver comès una infracció penal per part de l'autoritat competent. Així, el Tribunal va confirmar que la demanda no versava sobre l'aplicació de l'article 6.1 del Conveni a les actuacions realitzades pel D.T.I. i que aquestes no constituïen una «acusació en matèria penal» a efectes del mencionat precepte.

D'altra banda, el Tribunal va diferenciar entre materials que tenen un origen voluntari i aquells que no en tenen⁷⁷. En relació als materials de naturalesa voluntària, el Tribunal va concloure que aquests no poden utilitzar-se com a prova de càrrec en un procés penal si s'han aportat o exhaurit per mitjans coactius, ja que considerar-los com a tal seria contrari al dret a no autoincriminar-se. En canvi, pel que fa als materials obtinguts per coacció, els quals no depenen de la voluntat del subjecte, el Tribunal va afirmar que el dret a no declarar contra sí mateix no s'aplica en aquests casos⁷⁸.

HERRERA MOLINA⁷⁹ es posiciona a favor de la distinció feta pel TEDH en relació a l'origen dels materials, ja que entén que, quan es requereix l'aportació de materials per mitjans coactius i la seva existència no depèn de la voluntat de l'individu, no hi ha risc d'obtenir proves falses. Per aquest autor, sembla que en aquest pronunciament, el TEDH identifica per primera vegada el dret no declarar contra sí mateix (a no autoincriminar-se) i el dret a guardar silenci. A més, l'autor considera que el dret a guardar silenci té una raó fonamental addicional a la genèrica⁸⁰, la qual és evitar que les pressions sobre l'acusat, com ara les sancions per negar-se a col·laborar, el portin a fer una confessió falsa que després es pugui utilitzar en contra seu per condemnar-lo.

El mateix autor es pronuncia sobre l'apreciació o no de contradicció entre la sentència *Funke* i la sentència *Saunders*: «(...) 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». (Herrera

⁷⁷ Paràgraf 68.

⁷⁸ Cour eur. D.H., Arrêt *Saunders* c. Royaume-Uni du 17 décembre 1996, Recueil 1996-VI, § 69-trad. :

«(...)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».

⁷⁹ HERRERA MOLINA, P.M. (1997). *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. Reino Unido)*. Impuestos: Revista de doctrina, legislación y jurisprudencia, núm. 13(2), pàg. 1077-1078.

⁸⁰ L'autor opina que la justificació del dret a no autoincriminar-se es fonamenta en l'absència de coerció i el respecte a la dignitat de l'acusació en general.

Molina [1997:1079]). Així doncs, cadascuna de les sentències aborda una hipòtesis diferent. En vista d'això, es podria argumentar que el dret a no autoincriminar-se impediria legítimament que l'Administració tributària obligui sota coacció la presentació de material que tingui naturalesa incerta. A més a més, aquesta garantia podria privar també de legitimitat les possibles sancions imposades per la falta de presentació del material requerit⁸¹.

En resum, de la sentència analitzada es conclou que els materials obtinguts per coacció que no depenen de la voluntat del subjecte (com ara, mostres de sang o orina) es poden utilitzar com a prova en un procés sancionador administratiu. No obstant, això no s'aplica als materials obtinguts per coacció que depenen de la voluntat del subjecte i estan protegits pel dret a no autoincriminació establert a l'article 6.1 del Conveni.

5.1.4. Cas *J.B. contra Suïssa*⁸²

El cas pot resumir-se com segueix a continuació. L'11 de desembre de 1987, l'Administració tributària suïssa va iniciar un procediment contra el Sr. *J.B.*, ciutadà suís, per evasió fiscal. Després de revisar l'expedient del gestor financer *P.*, van constatar que el demandant havia invertit en *P.* i les seves empreses sense declarar aquestes quantitats en els períodes impositius compresos entre 1981/82 i 1987/88. Es va sol·licitar al Sr. *J.B.* que presentés documentació relacionada amb les societats en les quals havia invertit. Això no va passar i el Sr. *J.B.* tampoc va donar informació sobre l'origen dels seus ingressos malgrat ser demanat a fer-ho. Com a resultat, va ser sancionat i, després d'esgotar totes les opcions legals internes, va portar el cas a Estrasburg. El demandant va al·legar que el procediment en el qual estava involucrat era injust i contrari a l'article 6.1 del CEDH en la mesura en que se'l va obligar a presentar documents que el podrien haver incriminat i se'l va sancionar per guardar silenci.

L'Administració va iniciar un procediment per liquidar l'impost evadit i, si calia, imposar una sanció proporcional a l'import de l'impost evadit. Així doncs, sembla que les autoritats intentaven obligar el demandant a presentar documents que haurien proporcionat informació sobre els seus ingressos amb vista a la liquidació dels seus impostos. No obstant, el demandant no podia descartar la possibilitat que, si aquests documents revelaven que havia obtingut ingressos addicionals que no havien estat declarats, se li imputés el delictes d'evasió fiscal⁸³.

⁸¹ SANZ DÍAZ-PALACIOS, J.A. (2004). *Derecho a no autoinculparse y delitos contra la Hacienda Pública*. Editorial Colex, pàg. 247.

⁸² Sentència del TEDH de 3 de maig de 2001 (TEDH 2001, 322).

⁸³ Paràgraf 66.

Per tant, a la llum dels antecedents exposats, el TEDH va concloure que s'havia produït una violació del dret a no autoinculpar-se previst a l'article 6.1 del CEDH. El Tribunal va considerar que la sanció tenia caràcter penal, aplicant els criteris establerts en la seva jurisprudència per determinar el concepte d'«acusació penal». Amb això, el Tribunal d'Estrasburg va establir de manera definitiva que el dret a no autoincriminar-se era una garantia no només pel que fa als procediments sancionadors, sinó també en qualsevol procediment que pogués derivar sancions, amb independència a la finalitat per a la qual es dugui a terme⁸⁴. Comentant la sentència *J.B. contra Suïssa*, SÁNCHEZ AYUSO⁸⁵ ha assenyalat que el dret a no autoincriminar-se esdevé una garantia no només relativa al procediment sancionador, sinó també a «cualquier procedimiento del que, aun dirigido a otra finalidad, como puede ser el caso de los procedimientos tributarios, pueda derivar una sanción».

A més a més, el Tribunal va rebutjar la tesi del Tribunal Federal suís que equiparava l'obligació de presentar els documents a la de la instal·lació de tacògrafs en camions o a la submissió a anàlisis d'orina o de sang, i va considerar que en el present cas no es tractava de materials independents a la voluntat de la persona afectada, tal com es referia el Tribunal en el cas *Saunders*. Per tant, aquests materials l'existència dels quals depèn de la voluntat del subjecte no poden ser obtinguts per l'Administració en virtut de la coerció exercida sobre el demanant, fent cas omís de la voluntat de la persona afectada per, posteriorment, ser utilitzats com a prova de càrrec en un procés penal⁸⁶.

Per últim, mereix especial atenció destacar la proximitat existent en aquest supòsit i el model tributari-sancionador espanyol, almenys a l'anterior separació dels procediments de liquidació i sancionador. Tot i que, tal com afirma LUNA RODRÍGUEZ: «(...) nos encontramos en una situación mucho más proclive a la violación de tal derecho que en aquel país [Suïza], si se consideran las mayores dificultades que tiene nuestra Administración Tributaria, para conseguir

⁸⁴ CASAS AGUDO, D. (2017). *A vueltas con el derecho a no autoinculparse y su dialéctica con los deberes de colaboración tributaria*. Quincena fiscal, núm. 10, pàg. 78.

⁸⁵ SÁNCHEZ AYUSO, I. (2002). *El derecho a no autoinculparse: transcendencia práctica de la sentencia JB contra Suiza del Tribunal Europeo de Derechos Humanos*. Temas tributarios de actualidad, pàg. 36.

⁸⁶ Cour eur. D.H., Arrêt J.B. c. Suisse du 17 mai 2001, § 68-trad. :

«El Tribunal de Justicia señala que, en su sentencia de 7 de julio de 1995, el Tribunal Supremo Federal hace referencia a diversas obligaciones de Derecho penal que obligan a una persona a actuar de una determinada manera a efectos de condena, por ejemplo, mediante tacógrafos instalados en los camiones o la obligación de someterse a un análisis de sangre o de orina. Sin embargo, en opinión del Tribunal de Justicia, la información de que se trata en el presente asunto es distinta de los datos que existen independientemente de la voluntad de la persona afectada, como los mencionados por el Tribunal de Justicia en la sentencia Saunders (...); por tanto, no podría obtenerse mediante poderes coercitivos haciendo caso omiso de la voluntad de la persona afectada.»

información por medios distintos a la propiamente proporcionada por el sujeto que se pretende sancionar».⁸⁷

5.2. Jurisprudència del TC

A continuació, es fa anàlisi de tres resolucions del TC que han estat fonamentals per crear la línia argumentativa del Tribunal pel que fa al dret a no autoinculpar-se en l'àmbit tributari.

5.2.1. Sentència 76/1990, de 26 d'abril

En la seva important sentència 76/1990 (STC 1990, 76), el TC, que és l'òrgan jurisdiccional encarregat de fer efectiva la supremacia de la Constitució a Espanya, va establir la seva línia central. Aquesta sentència es va dictar en el marc d'un recurs d'inconstitucionalitat i dues qüestions d'inconstitucionalitat que havien estat plantejades per la Sala Primera del Contenciós-Administratiu de l'Audiència Territorial de València i per la Sala Tercera del Contenciós-Administratiu del Tribunal Suprem, respectivament, davant de determinats preceptes de la Llei 10/1985, del 26 d'abril, de modificació parcial de la Llei General Tributària. Interessa, als efectes del treball, la qüestió plantejada pel TS respecte a la redacció de l'article 83.3 f) de la LGT de 1963⁸⁸- en redacció segons la Llei 10/1985-, que tipifica com a infracció tributària simple «la falta de aportación de pruebas y documentos contables o la negativa a su exhibición».

El TC va dictaminar que la modificació de l'article 83.3 f) de la LGT de 1963, que establia sancions per als qui es neguessin a col·laborar amb la Inspecció dels tributs aportant documents que poguessin contenir informació amb transcendència tributària i punitiva, no vulnerava els drets a no declarar contra sí mateix i a no confessar-se culpable contemplats en els articles 24.2 de la CE i 6.1 de la CEDH. Per tant, el TC va desestimar la qüestió d'inconstitucionalitat plantejada pel TS, argumentant l'absència de vulneració a partir de la doctrina establerta per la sentència 110/1984, de 26 de novembre⁸⁹ i l'Aute 642/1923, de 23 de juliol⁹⁰.

⁸⁷ LUNA RODRÍGUEZ, R. (2002). *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)*. Repertorio Aranzadi del Tribunal Constitucional, núm. 21-22, pàg. 21.

⁸⁸ Nova redacció donada per l'article 4 de la Llei 10/1885, de 26 d'abril, ja mencionada: «Serán sancionados con multas de 25.000 a 1.000.000 de pesetas: f) La falta de aportación de pruebas y documentos contables o la negativa a su exhibición».

⁸⁹ D'acord amb la STC 110/1984 (FJ 2º), el dret a la intimitat personal «no puede entenderse de tal modo que haga imposible o dificulte el cumplimiento del deber declarado en el artículo 31.1 de la Constitución, otro tanto cabe decir cuando se invoca con pareja finalidad el artículo 24.2 de la norma suprema (...)».

⁹⁰ En el ATC 642/1986 (FJ 2º), es va afirmar que «la Administración está habilitada también desde el plano constitucional para exigir determinados datos relativos a la situación económica del contribuyente» i que aquesta exigència és predicable «de todos y cada uno de los ciudadanos en cuanto recaiga en ellos la cualidad de sujetos pasivos del impuesto».

En la citada sentència⁹¹, el TC va defensar la seva postura de que no hi havia hagut cap vulneració dels drets objecte de recurs pel TS, basant-se principalment en el caràcter no absolut dels drets fonamentals (art. 10.1 de la CE) i en la necessitat de protegir el principi constitucional del deure de contribuir a les càrregues públiques (art. 31.1 de la CE)⁹².

Finalment, el TC va concloure el seu raonament amb el paràgraf següent:

«La Sala parte en su razonamiento de una equívoca comprensión de lo que supone la aportación de documentos contables en el artículo 83.3, f) de la LGT. Los documentos contables son elementos acreditativos de la situación económica y financiera del contribuyente; situación que es preciso exhibir para hacer posible el cumplimiento de la obligación tributaria y su posterior inspección, sin que pueda considerarse la aportación o exhibición de esos documentos contables como una colaboración equiparable a la *declaración* comprendida en el ámbito de los derechos proclamados en los artículos 17.3 y 24.2 de la Constitución. (...) Cuando el contribuyente aporta o exhibe los documentos contables pertinentes no está haciendo una manifestación de voluntad ni emite una declaración que exteriorice un contenido admitiendo su culpabilidad. 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, en este caso, el de gestión tributaria».

En el mateix Fonament Jurídic, el Tribunal compara el deure d'aportar o exhibir documentació amb el deure que tot ciutadà té de tolerar la submissió a una especial modalitat de perícia tècnica, com ara un test d'alcoholèmia. Aquest deure no pot ser considerat contrari al dret a no declarar contra sí mateix i a no confessar-se culpable⁹³. Aquesta declaració del TC és el principal element de dissonància entre la doctrina establerta en la sentència analitzada (STC 1990, 76) i l'establerta pel TEDH⁹⁴, centrant-se en la concepció de la declaració autoinculpatòria.

Segons el Fonament Jurídic 10º de la Sentència 76/1990, no es pot considerar una «declaració» ni en el cas del compliment del deure de sotmetre's a tests d'alcoholèmia, ja que les necessàries

⁹¹ Fonament Jurídic 10º.

⁹² En la STC 17/1990 (FJ 10º), el TC afirma que «no existe un derecho absoluto e incondicionado a la reserva de los datos económicos del contribuyente con relevancia fiscal i 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 (...)».

⁹³ Es desprèn literalment del FJ 10º: «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».

⁹⁴ Casos *J.B. contra Suïssa* i *Funke contra França*.

mostres d'alè, sang o orina del subjecte existeixen amb independència de la voluntat d'aquest; ni en la presentació dels «documents comptables pertinents» requerits per l'Administració tributària de manera coercitiva, segons l'article 24.2 de la CE, considerant que l'existència dels mateixos tingui caràcter obligatori *ex lege*⁹⁵. Ja el TC, en la seva Sentència 103/1085, de 4 d'octubre, entén que «(...)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» [FJ 3º]. Per tant, es pot concloure que el factor determinant per identificar aquelles conductes de col·laboració amb les autoritats públiques que podrien constituir una declaració autoinculpatòria segons l'article 24.2 de la CE, seria que el material presentat per la persona implicada hagués estat aportat voluntàriament.

D'altra banda, el Tribunal d'Estrasburg amplia el concepte de «declaració autoinculpatòria» per incloure els documents amb rellevància tributària, considerant que el requeriment d'entrega dels mateixos, sota amenaça de sanció, implica un grau de coacció que no és permès pel dret a la no autoinculpació de l'article 6.1 del CEDH.

Segons TRIGUEROS MARTÍN⁹⁶, les postures dels dos tribunals es complementen, ja que mentre el TC afirma que tothom que disposi d'informació amb transcendència tributària té l'obligació de col·laborar amb l'Administració per tal d'aplicar els tributs i complir amb el deure de contribuir al sosteniment de la despesa pública, el TEDH afegeix que si aquesta informació s'ha obtingut sota coacció, no pot ser utilitzada en procediments penals com a prova de càrrec.

La doctrina d'aquesta sentència pot ser resumida en dues conclusions. En primer lloc, el dret a no declarar contra sí mateix i a no confessar-se culpable no pot ser invocat enfront de l'obligació de comunicar dades a l'Administració en el procediment de liquidació. En segon lloc, la presentació de documents comptables no té caràcter autoincriminadori.

5.2.2. Sentències 18/2005, d'1 de febrer; i 68/2006, de 13 de març

El següent esdeveniment rellevant en la història del TC en aquesta matèria va ser la seva Sentència núm. 18/2005, d'1 de febrer, la doctrina de la qual va ser reiterada posteriorment en la sentència núm. 68/2006, de 13 de març. Les dues sentències van resoldre un recurs d'empara relacionat amb l'aplicació del dret a no autoinculpar-se en l'àmbit del procediment d'inspecció i en el

⁹⁵ SANZ DÍAZ-PALACIOS, J.A. (2004). *Derecho a no autoinculparse y delitos contra la Hacienda Pública*. Editorial Colex, pàg. 255.

⁹⁶ TRIGUEROS MARTÍN. M.J. (2016). *Los límites a las actuaciones de obtención de información realizadas por la Inspección: ineficaces unos, inexistentes otros*. Revista de Contabilidad y Tributación, núm. 401-402, pàg. 46-47.

posterior procés penal per delict de frau, amb el sol·licitant d'empara sent un administrador empresarial condemnat per delictes fiscals causats per la societat.

Els fets poden ser resumits de la següent manera. L'assumpte tractava d'una investigació sobre el compliment d'obligacions tributàries d'una societat, sospitada de cometre delictes fiscals, i el cas va ser derivat a la jurisdicció penal. Durant el procés, l'Administració va sol·licitar documentació a la societat investigada que va ser determinant per la seva condemna. La societat va proporcionar la documentació sota coacció, ja que la negativa a fer-ho podria ser sancionable. Això significa que les proves autoincriminatòries obtingudes sota coacció no haurien d'haver estat utilitzades com a fonament per a la condemna, en virtut de les garanties contra l'autoincriminació.

No obstant, el TC va rebutjar la invocació del dret a no autoinculpar-se, argumentant que no hi havia «identitat subjectiva» entre la persona que havia proporcionat la informació sota coacció durant el procediment de comprovació -la societat inspeccionada- i la persona física finalment condemnada, que era l'administrador d'aquesta societat. Cal tenir en compte, sobretot, que el sol·licitant d'empara va ser condemnat per l'aplicació de l'article 31 del Codi Penal, segons el qual l'administrador respondrà personalment quan els elements del tipus delictiu no es donin en ell, sinó en la persona jurídica. PALAO TABOADA⁹⁷ argumenta que si les circumstàncies de la societat són utilitzades per imputar el delict a l'administrador, llavors aquestes circumstàncies han de ser vàlides perquè l'administrador pugui invocar el dret a la no autoincriminar-se.

En aquest cas, el TC va optar per no investigar el contingut del dret fonamental protegit constitucionalment. Alguns autors, com GARCÍA-HERRERA BLANCO i GARCÍA MOLINA⁹⁸ van criticar aquesta argumentació i la van denominar «formalisme infundat». Altres, com SANZ DÍAZ-PALACIOS⁹⁹, van opinar que aquesta dicotomia no proporciona una solució satisfactòria per als casos en què l'administrador sigui l'únic soci o tingui una participació significativa en el capital de l'entitat.

⁹⁷ PALAO TABOADA, C. (2013). *El Derecho a no autoinculparse en el ámbito tributario: una revisión*. Revista española de Derecho Financiero, núm. 159, pàg. 23-52.

⁹⁸ GARCÍA-HERRERA BLANCO, C., i GARCÍA MOLINA, P.M. (2005). *El derecho a no autoincriminarse en materia tributaria: revisión crítica y aplicación a los administradores sociales*. Impuestos: Revista de doctrina, legislación y jurisprudencia, núm. 21(2), pàg. 150-163.

⁹⁹ SANZ DÍAZ-PALACIOS, J.A. (2006). *Las sentencias del Tribunal Constitucional 18/2005 y 68/2006 y los pronunciamientos del Tribunal de Estrasburgo Shannon, Weh y Allen: reflexiones sobre inspección tributaria y autoincriminación*. Impuestos: Revista de doctrina, legislación y jurisprudencia, núm. 22(2), pàg. 259-269.

El Tribunal va desaprofitar a més la ocasió de formular una doctrina sobre algunes qüestions relacionades amb el dret a no autoinculpar-se. GARCÍA NOVOA¹⁰⁰ critica que l'argument de la separació de les persones va permetre al TC eludir els problemes plantejats per l'aplicació del dret a no autoinculpar-se en l'àmbit tributari, com ara si el dret a no autoincriminar-se inclou el dret a exigir que els documents i declaracions presentats a la inspecció no siguin utilitzats per condemnar el subjecte, o que la condemna no es basi exclusivament en els aquests.

PALAO TABOADA¹⁰¹ identifica una altra qüestió que no va ser prou considerada, que és la relació entre el procediment de comprovació i el procés penal per delictes fiscals. En la sentència 18/2005, el demandant va al·legar la falta de notificació de les diligències on s'havia fet constar la seva possible responsabilitat penal, l'ocultació de la remissió de l'expedient a la Fiscalia i, per últim, el retard de quasi quinze mesos en la remissió de l'expedient al Ministeri Fiscal¹⁰². El TC va rebutjar aquestes al·legacions amb l'argument que correspon al Jutge d'Instrucció, i no els funcionaris de l'Administració tributària, atorgar la condició d'imputat a un ciutadà des del moment en que tingui fundades sospites de la comissió d'un il·lícit penal, desconeixent així la fase preprocessal [FJ 5º]. En el cas de la sentència 68/2006, el demanant va al·legar vulneració del dret a no declarar contra sí mateix, en primer lloc, per considerar que «al inicio de las actuaciones inspectoras debe hacerse una “lectura de derechos” al contribuyente»; en segon lloc, per no comunicar adequadament la naturalesa del canvi de l'activitat administrativa a una investigació de delictes, vulnerant el principi «claredat procedimental»¹⁰³. El TC va al·legar que «no consta que la reanudación de las actuaciones inspectores tuviera finalidad de recabar pruebas para fundamentar la denuncia del recurrente ante la jurisdicción penal» [FJ 5º]. També, el Tribunal

¹⁰⁰ GARCÍA NOVOA, C. (2005). *Una aproximación del Tribunal Constitucional al derecho a no autoincriminarse ante la Inspección Tributaria en relación con los delitos contra la Hacienda Pública*. Aranzadi Jurisprudencia tributaria, núm. 3, pàg. 9-17.

¹⁰¹ PALAO TABOADA, C. (2008). *El derecho a no autoinculparse en el ámbito tributario*. Madrid: Thomson-Civitas, pàg. 146.

¹⁰² A causa d'aquestes circumstàncies, es va produir un retard en l'exercici dels drets i garanties establerts en l'article 24.2 de la CE, en particular, el dret a ser informat de l'acusació, el dret a l'assistència lletrada i el dret a ser informat dels drets a no declarar contra sí mateix i a no declarar-se culpable.

¹⁰³ Antecedent 3º: «(...) porque la Inspección de los tributos, apreciando indicios de que el contribuyente había cometido un delito contra la hacienda pública tipificado en el Código Penal, dejó sin efectos unas actas levantadas por el Inspector actuario y firmadas en conformidad por el contribuyente; designó un nuevo Inspector tributario que, sin ambages, dirigió sus actuaciones a investigar la posible comisión de un delito fiscal; y, en fin, no advirtió al contribuyente del cambio de criterio que subyacía tras el acuerdo del Inspector Regional de dejar sin efecto las actas de disconformidad. En suma, en la medida en que iniciaba una investigación de un presunto ilícito penal, la Inspección de los tributos dejó de cumplir su función propia y genuina -verificar la conducta fiscal del contribuyente y comprobar la veracidad de sus declaraciones a la hacienda pública- para asumir funciones cuasi-policiales- Y esa transmutación de la función inspectora no se comunicó al recurrente que, al desconocerla, no hizo uso de los derechos que el art. 24.2 CE le otorga».

destaca que en les noves actuacions, ni la societat ni el demandant van col·laborar amb l'Administració Tributària proporcionant cap tipus d'informació o documentació.

Considerem que la postura defensada pel TC en les dues sentències anteriorment analitzades ha quedat obsoleta amb l'entrada en vigor de la Llei Orgànica 5/2010¹⁰⁴, que modifica el Codi Penal. Abans, les persones jurídiques no eren responsables penalment, però amb la reforma, poden respondre penalment dels delictes contra la Hisenda Pública comesos pels seus directius i administradors. Així, es pot fer valer el dret al *nemo teneur*.

6. CONCLUSIONS

En aquest projecte s'han estudiat les diferents posicions doctrinals i les principals línies argumentatives que els tribunals han utilitzat en relació amb la separació de procediments i el conflicte entre el deure de col·laboració i el dret a no autoinculpar-se.

Per començar, d'acord amb la jurisprudència del TC i del TEDH, el dret genèric a no autoinculpar-se abasta un doble contingut: el dret a guardar silenci i el dret a que la informació autoinculpatòria obtinguda sota coacció no s'utilitzi com a prova en un procés penal posterior. Com és àmpliament conegut, el contribuent només pot invocar el primer d'aquests drets, el dret a guardar silenci (és a dir, a rebutjar la informació requerida), en el marc d'un procediment penal en sentit ampli, que inclou tant el procediment administratiu sancionador com el procediment penal. No obstant això, en els procediments no penals, com les inspeccions tributàries, el contribuent no té dret a rebutjar la informació que li sigui requerida de forma legítima, malgrat la possible sanció. En aquests casos, el dret a no autoinculpar-se evita que la informació autoincriminatòria s'utilitzi com a prova en un procés sancionador.

Les normes anteriors que delimiten els àmbits d'aplicació dels dos aspectes del dret genèric a no autoinculpar-se pressuposen que el procediment de liquidació -que inclou el procediment d'inspecció- i el procediment sancionador estan separats. En un sistema de «mixtificació» procedimental, on els procediments d'imposició i sancionador estan units, el subjecte pot invocar en tot moment el seu dret a guardar silenci com a única forma de protegir el seu dret a la no autoincriminació. Si el subjecte exerceix el dret a guardar silenci, no se li poden imposar sancions per negar-se a col·laborar amb l'Administració. No obstant, això no impedeix que l'Administració determini l'import del deute tributari a través d'una estimació indirecta.

¹⁰⁴ Ley Orgánica 5/2010, de 22 de junio, por la que se modifica la Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal.

Com es pot observar, l'elecció entre els sistemes d'unificació o separació dels procediments és una qüestió de política jurídica. En aquest sentit, la unificació possibilita una major simplicitat i agilitat mentre que la separació, al permetre l'exigència sense restriccions dels deures de col·laboració en el procediment d'imposició, afavoreix una aplicació més precisa dels impostos. En principi, a Espanya es va proclamar la separació dels procediments de comprovació i investigació i del sancionador amb l'entrada en vigor de la LDGC de 1998. No obstant, els reglaments de desenvolupament d'aquesta llei van convertir la separació en merament formal. La mateixa situació persisteix en la vigent LGT i el seu Reglament sancionador, especialment en dos casos. El primer d'ells es dona quan el procediment sancionador és iniciat com a conseqüència d'un procediment d'inspecció ja que no existeix una separació real entre els òrgans que instrueixen i resolen cada procediment. En segon lloc, en el cas del procediment abreujat, ja que es dona la possibilitat de renúncia a la separació d'ambdós expedients o bé es subscriuen actes «amb acord». En aquests casos, els contribuents també tindran dret a guardar silenci a causa de la no separació material dels procediments.

A més a més, un altre dret que assisteix als obligats tributaris quan un mateix òrgan administratiu tramita simultàniament el procediment d'imposició i el sancionador és el dret a conèixer en quin dels dos procediments s'emmarquen les actuacions, en virtut del principi de «claredat procedimental». Aquest principi també ha de ser aplicat en la que es coneix com a «fase preprocessal», ja que la descoberta en el transcurs d'una inspecció d'indicis de delictes fiscals comporta un canvi en la finalitat del procediment que ha de ser comunicat al contribuent per tal que pugui exercir el seu dret a no autoinculpar-se.

Si en canvi els procediments estan separats de forma efectiva, ha de permetre's la llibertat de transvasament d'informació entre ells, sempre i quan les dades autoincriminatòries obtingudes en el procediment de liquidació no siguin incorporades al procediment sancionador.

Quant a la jurisprudència del TEDH, es deriven les següents conclusions:

- El dret a no declarar contra un mateix està contingut implícitament en la noció de «procés equitatiu» que estableix l'article 6.1 del Conveni.
- L'article 6.1 del CEDH s'aplica als litigis derivats d'infraccions tributàries, expandint el concepte d'«acusació en matèria penal».
- Els materials obtinguts per coacció que depenen de la voluntat del contribuent no es poden utilitzar com a prova en un procés sancionador administratiu. Per contra, els que no depenen de la voluntat del subjecte (com ara, mostres de sang o orina) sí es poden utilitzar ja que no hi ha risc d'obtenir proves falses.

- El dret a no autoincriminar-se és una garantia de qualsevol procediment «que pugui derivar en sanció».

Pel que fa a la jurisprudència dle TC, es poden extreure les següents conclusions:

- El dret a no declarar contra sí mateix i a no confessar-se culpable no pot ser invocat enfront de l'obligació de comunicar dades a l'Administració en el procediment de liquidació.
- La presentació de documents comptables no té caràcter autoincriminatori.
- No es pot invocar el dret a no autoinculpar-se en el cas que no hi hagi «identitat subjectiva» entra la persona que proporciona la informació sota coacció durant el procediment de comprovació -persona jurídica- i la persona física finalment condemnada -administrador de la societat-.

7. REFERÈNCIES BIBLIOGRÀFIQUES

7.1. Bibliografia

CASAS AGUDO, D. (2017). *A vueltas con el derecho a no autoinculparse y su dialéctica con los deberes de colaboración tributaria*. Quincena fiscal, núm. 10, pàg. 67-108.

LITAGO LLEDÓ, R. (2020). *Panorámica actual del derecho a no autoinculparse en el ordenamiento tributario español*, en «Derechos fundamentales y tributación: monográfico Nueva Fiscalidad», dir. MERINA JARA. I, pàg. 23-60.

PALAO TABOADA, C. (2008). *El derecho a no autoinculparse en el ámbito tributario*. Madrid: Thomson-Civitas.

PALAO TABOADA, C. (2013). *El Derecho a no autoinculparse en el ámbito tributario: una revisión*. Revista española de Derecho Financiero, núm. 159, pàg. 23-52.

SANZ DÍAZ-PALACIOS, J.A. (2004). *Derecho a no autoinculparse y delitos contra la Hacienda Pública*. Editorial Colex.

SARRÓ RIU, J. (2009). *El derecho a no autoinculparse del contribuyente*. Barcelona: J.M. Bosch Editor.

7.2. Bibliografía web

ALARCÓN SOTOMAYOR, L. (2013). *El adelanto excepcional a la inspección administrativa del derecho fundamental a no declarar contra sí mismo: casos y causas*. En DÍEZ, J. (Ed.). *Función Inspectora: Actas del VIII Congreso de la Asociación Española de Profesores de Derecho Administrativo*, pàg. 199-222. Madrid: INAP.
<https://es.scribd.com/document/487415839/C66622-OCR#>

FALCÓN Y TELLA, R. (1995). *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, pàg. 5-10.
<https://revistas.cef.udima.es/index.php/ceflegal/article/download/11589/11335/20639>

GARCÍA NOVOA, C. (2005). *Una aproximación del Tribunal Constitucional al derecho a no autoincriminarse ante la Inspección Tributaria en relación con los delitos contra la Hacienda Pública*. *Aranzadi Jurisprudencia tributaria*, núm. 3, pàg. 9-17.
<https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=1212770>

GARCÍA-HERRERA BLANCO, C., i GARCÍA MOLINA, P.M. (2005). *El derecho a no autoincriminarse en materia tributaria: revisión crítica y aplicación a los administradores sociales*. *Impuestos: Revista de doctrina, legislación y jurisprudencia*, núm. 21(2), pàg. 150-163.
<https://dialnet.unirioja.es/metricas/documentos/ARTREV/1203037>

HERRERA MOLINA, P.M. (1997). *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. Reino Unido)*. *Impuestos: Revista de doctrina, legislación y jurisprudencia*, núm. 13(2), pàg. 1075-1103.
<https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=101796>

LUNA RODRÍGUEZ, R. (2002). *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*). Repertorio Aranzadi del Tribunal Constitucional, núm. 21-22, pàg. 15-22.

<https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=241047>

LUNA RODRIGUEZ, R. (2002). *El derecho a no autoinculpación en el ordenamiento tributario español*, en «Memoria para optar al grado de doctor», dir. FALCÓN Y TELLA, R. Universidad Complutense de Madrid.

<https://eprints.ucm.es/id/eprint/4611/1/T26079.pdf>

PALAO TABOADA, C. (1997). *Lo “blando” y lo “duro” del Proyecto de Ley de derechos y garantías de los contribuyentes*. Revista de Contabilidad y Tributación, núm. 171, pàg. 3-38.

<https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=196693>

PONT I CLEMENTE, J.F. (1994). *Separación, en vía de comprobación e investigación por la Inspección tributaria, del procedimiento de liquidación respecto del procedimiento sancionador*. Revista Técnica Tributaria, núm. 27, pàg. 75 i següents.

<https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=2835030>

SÁNCHEZ AYUSO, I. (2002). *El derecho a no autoinculparse: trascendencia práctica de la sentencia JB contra Suiza del Tribunal Europeo de Derechos Humanos*. Temas tributarios de actualidad.

https://rua.ua.es/dspace/bitstream/10045/37937/6/2011_Ribes_El-derecho-a-no-declarar.pdf

SANZ DÍAZ-PALACIOS, J.A. (2006). *Las sentencias del Tribunal Constitucional 18/2005 y 68/2006 y los pronunciamientos del Tribunal de Estrasburgo Shannon, Weh y Allen: reflexiones sobre inspección tributaria y autoincriminación*. Impuestos: Revista de doctrina, legislación y jurisprudencia, núm. 22(2), pàg. 259-269.

<https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=2116548>

TEJERIZO LÓPEZ, J.M. (1998). *Procedimientos tributarios y garantías del contribuyente. Una perspectiva constitucional*. Revista Española de Derecho Financiero, núm. 100, pàg. 691-727.

<https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=60170>

TRIGUEROS MARTÍN, M.J. (2016). *Los límites a las actuaciones de obtención de información realizadas por la Inspección: ineficaces unos, inexistentes otros*. Revista de Contabilidad y Tributación, núm. 401-402, pàg. 5-50.

<https://www.fiscal-impuestos.com/sites/fiscal-impuestos.com/files/articulo-maria-jose-trigueros-martin-actuaciones-obtencion-informacion.pdf>

7.3. Legislació

Naciones Unidas. Declaración Universal de Derechos Humanos. Adoptada por la Asamblea General en su Resolución 217 A (III), de 10 de diciembre de 1948.

Constitución Española. *Boletín Oficial del Estado*, 29 de diciembre de 1978, núm. 311.

Convenio Europeo para la Protección de los Derechos Humanos y de las Libertades Fundamentales, hecho en Roma el 4 de noviembre de 1950. Ratificado por España el 26 de septiembre de 1979. *Boletín Oficial del Estado* núm. 243/1979, de 10 de octubre de 1979, p. 23564 a 23570.

Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos, hecho en Nueva York el 19 de diciembre de 1966. Ratificado por España el 30 de abril de 1977. *Boletín Oficial del Estado* núm. 103/1977, de 27 de julio de 1977, p. 9337 a 9343.

España. Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria. *Boletín Oficial del Estado*, 31 de diciembre de 1963, núm. 313.

España. Ley 10/1985, del 26 de abril, de modificación parcial de la Ley General Tributaria. *Boletín Oficial del Estado*, 27 de abril de 1985, núm. 101.

España. Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de les Administraciones públicas y del Procedimiento Administrativo Común. *Boletín Oficial del Estado*, 27 de noviembre de 1992, núm. 285.

España. Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes. Boletín Oficial del Estado, 27 de febrero de 1998, núm. 50.

España. Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. *Boletín Oficial del Estado*, 18 de diciembre de 2003, núm. 302.

España. Real Decreto 939/1986, de 25 de abril, por el que se aprueba el Reglamento General de la Inspección de los Tributos. Boletín Oficial del Estado, 14 de mayo de 1986, núm. 115.

España. Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos. *Boletín Oficial del Estado*, 5 de setiembre de 2007, núm. 213.

7.4. Jurisprudència

Sentencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos, Caso Engel contra Holanda, de 8 de junio de 1986.

Sentencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos, Caso Funke contra Reino Unido, de 25 de febrero de 1993.

Sentencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos, Caso Bendenoun contra Francia, de 24 de febrero de 1994.

Sentencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos, Caso Saunders contra Reino Unido, de 17 de diciembre de 1996.

Sentencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos, Caso J.B. contra Suiza, de 3 de mayo de 2001.

Sentencia del Tribunal Constitucional 18/1981, de 8 de junio de 1981.

Sentencia del Tribunal Constitucional 110/1984, de 26 de noviembre de 1984.

Sentencia del Tribunal Constitucional 17/1990, de 7 de febrero de 1990.

Sentencia del Tribunal Constitucional 76/1990, de 26 de abril de 1990.

Sentencia del Tribunal Constitucional 246/1991, de 19 de diciembre de 1991.

Sentencia del Tribunal Constitucional 191/1995, de 21 de diciembre de 1995.

Sentencia del Tribunal Constitucional 45/1997, de 11 de marzo de 1997.

Sentencia del Tribunal Constitucional 161/1997, de 2 de octubre de 1997.

Sentencia del Tribunal Constitucional 18/2005, de 1 de febrero de 2005.

Sentencia del Tribunal Constitucional 68/2006, de 13 de marzo de 2006.

Auto del Tribunal Constitucional 642/1986, de 23 de julio de 1986.